

APPLICATION OF ACTIVITY BASED COSTING AS THE BASIS FOR DETERMINATION OF TARIFF IN PATIENT HOSPITAL IN PROF.DR.R D. KANDOU MANADO**PENERAPAN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM SEBAGAI DASAR PENETAPAN TARIF JASA RAWAT INAP PADA RUMAH SAKIT PROF.DR.R.D. KANDOU MANADO**

Oleh:

Verra Sherly Makal¹**Grace B. Nangoi²**

^{1,2}*Faculty of Economic and Business, Department of Accounting
University of Sam Ratulangi Manado*

email: 1verramakal@gmail.com2gracebn@yahoo.com

Abstract: *The viability of the institution of which is determined by a variety of strategies implemented by ABC, an accounting information system to identify kinds of activities undertaken and collect fees on the basis of existing nature of the activity. Prof. Kandou general hospital Manado becomes the object of study, located in the city of Manado. The study was conducted by calculating the room rates of hospitalization on the basis of unit cost separately for each type of class hospitalization. The aim of this research is to find out the ABC application as a basis for setting rates of inpatient services at the hospital Prof. Kandou Manado. The research is descriptive, namely from the calculation of rates of hospitalization by using the ABC system. When compared with hospitalization rates that are used by hospitals today, it appears that the rate of hospitalization for class I, II, III gives smaller yield, with a difference of Rp. 190,546.5 VVIP class, class VIP 94241.3, class I -65,086.4 class II Rp Rp -208,605.9 -161,232.5 class III. While VVIP, VIP, providing greater results. The management of Prof. Kandou hospital should consider the implementation of hospitalization rates by using the ABC because this system will obtain information of hospitalization costs more accurately.*

Keywords: *fee based activities, tariffs*

Abstrak: Kelangsungan hidup suatu institusi diantaranya ditentukan oleh berbagai strategi yang diterapkan melalui ABC, sebagai sebuah sistem informasi akuntansi yang mengidentifikasi macam-macam aktifitas yang dikerjakan dan mengumpulkan biaya dengan dasar sifat yang ada dari aktifitas tersebut. RSUP Prof. Kandou Manado menjadi objek dalam penelitian, terletak di kota Manado. Penelitian dilakukan dengan cara menghitung tarif kamar rawat inap atas dasar *unit cost* secara terpisah untuk setiap jenis kelas rawat inap. Tujuan penelitian untuk mengetahui penerapan ABC sebagai dasar penetapan tarif jasa rawat inap di rumah sakit Prof. Kandou Manado. Penelitian bersifat deskriptif yaitu dari hasil perhitungan tarif rawat inap dengan menggunakan ABC system. Apabila dibandingkan dengan tarif rawat inap yang digunakan oleh rumah sakit saat ini, terlihat bahwa tarif rawat inap untuk kelas I, II, III memberikan hasil yang lebih kecil. Dengan selisih untuk kelas VVIP Rp 190.546,5, kelas VIP 94.241,3, kelas I Rp -65.086,4 kelas II Rp -161.232,5 kelas III Rp -208.605,9. Sedangkan VVIP, VIP, memberikan hasil yang lebih besar. Manajemen RSUP Prof. Kandou sebaiknya mempertimbangkan penerapan tarif rawat inap dengan menggunakan ABC karena dengan sistem ini akan diperoleh informasi biaya rawat inap yang lebih akurat.

Kata kunci: *biaya berdasarkan aktifitas, tarif jasa*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Kelangsungan hidup suatu perusahaan dituntut untuk lebih dapat ditentukan oleh berbagai strategi yang diterapkan oleh perusahaan. Salah satu strategi yang dapat digunakan perusahaan agar dapat bersaing dalam bisnis global ini adalah dengan mengurangi biaya, meningkatkan produktifitas, meningkatkan kualitas produk atau jasa dan meningkatkan kemampuan untuk member respon terhadap berbagai kebutuhan pelanggan. Metode *Activity Based Costing* menghitung setiap biaya pada masing-masing aktifitas dengan alokasi yang berbeda untuk masing-masing aktifitas.

Banyak perusahaan di Indonesia belum mengadopsi metode ABC dalam penghitungan biaya produksi yang dikeluarkan untuk setiap produk. Menurut Blocher dan Chen (2008) sistem penghitungan biaya berdasarkan volume menggunakan tarif *overhead* berdasarkan volume, baik tarif tunggal untuk keseluruhan pabrik maupun tarif per departemen. Tarif biaya *overhead* berdasarkan volume ini biasanya menggunakan ukuran seperti jam tenaga kerja langsung, jam mesin, atau biaya tenaga kerja langsung untuk semua jasa atau produk, sekalipun perusahaan mempunyai berbagai produk, proses produksi, dan volume. ABC membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya dan aktifitas. Sistem ABC mengakui kenyataan bahwa produk atau jasa adalah hasil dari aktifitas dan aktifitas mengonsumsi biaya sumber daya menghasilkan biaya ke produk atau jasa.

Selama ini penentuan tradisional, sistem penentuan tradisional adalah penentuan tarif didasarkan pada volume output, mengingat output rumah sakit yang tidak berwujud, seperti kecepatan pelayanan jasa, kualitas informasi, serta pemebrian kepuasan layanan terhadap pasien dengan volume dan kompleksitas pelayanan, penanganan, perawatan, serta fasilitas yang berbeda-beda serta sebagian besar biaya overhead, maka sistem penentuan tarif tradisional akan menghasilkan yang tidak akurat. Tarif yang tidak akurat akan memberikan informasi biaya yang terdistorsi yaitu *undercosting* atau *overcosting* yang mengakibatkan kesalahan pengambilan keputusan dan kelangsungan organisasi. Menyadari adanya kelemahan dalam sistem penentuan dikenal dengan metode ABC.

Pasal 3 Surat Keputusan Menteri Kesehatan Nomor 560/MENKES/SK/IV/2003 tentang Pola Tarif Perjan Rumah Sakit diperhitungkan atas dasar *unit cost* dari setiap jenis pelayanan dan kelas perawatan, yang perhitungannya memperhatikan kemampuan ekonomi masyarakat, standar biaya dan atau *benchmarking* dari rumah sakit yang tidak komersil kenyataan ini menunjukkan bahwa pemerintah telah menyadari pentingnya perhitungan harga pokok termasuk dalam sektor pelayanan kesehatan.

ABC memfokuskan pada biaya yang melekat pada produk berdasarkan aktifitas yang dikerjakan untuk memproduksi, menjalankan, dan mendistribusikan atau menunjang produk yang bersangkutan. ABC menganggap bahwa timbulnya biaya disebabkan oleh aktifitas yang menghasilkan produk. Pendekatan ini menggunakan penggerak biaya pada aktifitas yang menimbulkan biaya dan akan lebih akurat diterapkan pada perusahaan yang menghasilkan beraneka ragam jenis produk serta sukar untuk mengidentifikasi biaya tersebut ke setiap produk secara individual.

RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado adalah objek yang dijadikan focus penelitian yang terletak di daerah kota Manado menghitung tarif kamar rawat-inapnya atas dasar *unit cost* dilakukan secara terpisah untuk setiap jenis kelas rawat inap. Cara perhitungannya yaitu dengan menjumlahkan biaya tetap, biaya semi variable, dan biaya variable sehingga dihasilkan biaya total. Kemudian biaya total dibagi dengan jumlah hari rawat inap. Penentuan tarif dengan menggunakan cara tersebut akan menghasilkan informasi yang kurang akurat dalam menentukan tarif yang harus dibayar oleh pemakai jasa rawat inap.

Tujuan Penelitian

Tujuan dilaksanakan penelitian ini adalah untuk: mengetahui penerapan *activity based costing* sebagai dasar Penetapan Tarif Jasa Jawat Inap RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado.

TINJAUAN PUSTAKA

Biaya

Hansen dan Mowen (2006:40) menyatakan biaya adalah kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan member manfaat saat ini atau dimasa datang bagi organisasi. Dikatakan sebagai ekuivalen kas karena sumber nonkas dapat ditukar dengan barang atau jasa yang diinginkan. Kita dapat menganggap biaya sebagai ukuran dollar dari sumber yang digunakan untuk mencapai keuntungan tertentu. Blocher (2007:102) menyatakan perusahaan mengeluarkan biaya (*cost*) jika menggunakan sumber daya untuk tujuan tertentu. Atkinson dan Kaplan (2009:33) menyatakan biaya adalah nilai moneter barang dan jasa yang dikeluarkan untuk mendapatkan manfaat sekarang atau komitmen keuangan untuk membayar di masa depan. Arus keluar tersebut mendatangkan manfaat-manfaat yang dapat digunakan untuk membuat produk yang dapat dijual untuk menghasilkan suatu manfaat kas.

Sistem Akuntansi Biaya Tradisional (*Traditional Costing*)

Hansen dan Mowen (2006:142) menyatakan Perhitungan biaya produk dalam sistem biaya tradisional menggunakan penggerak aktifitas tingkat unit (*unit activity cost drivers*). Penggerak aktifitas tingkat unit adalah faktor yang menyebabkan perubahan dalam biaya seiring dengan perubahan jumlah unit yang diproduksi.

Sistem Akuntansi Biaya Berdasarkan Aktifitas (*Activity Based Costing*)

Blocher (2005:222) menyatakan ABC adalah pendekatan perhitungan biaya yang membebankan biaya sumber daya ke objek seperti produk, jasa, atau pelanggan berdasarkan aktifitas yang dilakukan untuk objek biaya tersebut. Dasar pemikiran pendekatan perhitungan biaya ini adalah produk dan jasa perusahaan merupakan hasil dari aktifitas dan aktifitas tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya. Hansen dan Mowen (2006:153) menyatakan fokus utama ABC adalah aktifitas. Mengidentifikasi biaya aktifitas dan kemudian ke produk merupakan langkah dalam menyusun ABC.

Keunggulan dan Kelemahan Activity Based Costing

Hansen dan Mowen (2006:153) menyatakan keunggulan ABC adalah sebagai berikut:

1. Suatu pengkajian ABC dapat meyakinkan manajemen bahwa mereka harus mengambil sejumlah langkah untuk menjadi lebih kompetitif. Sebagai hasilnya mereka dapat berusaha untuk meningkatkan mutu sambil secara simultan memfokus pada mengurangi biaya. Analisis biaya dapat menyoroti bagaimana benar-benar mahalnya proses manufacturing, yang pada akhirnya dapat memicu aktifitas untuk mereorganisasi proses, memperbaiki mutu dan mengurangi biaya.
2. ABC dapat membantu dalam pengambilan keputusan.
3. Manajemen akan berada dalam suatu posisi untuk melakukan penawaran kompetitif yang lebih wajar.
4. Dengan analisis biaya yang diperbaiki, manajemen dapat melakukan analisis yang lebih akurat mengenai volume, yang dilakukan untuk mencari break even atas produk yang bervolume rendah.
5. Melalui analisis data biaya dan pola konsumsi sumber daya, manajemen dapat mulai merekayasa kembali proses manufacturing untuk mencapai pola keluaran mutu yang lebih efisien dan lebih tinggi.

Kelemahan dari sistem ABC ini adalah sebagai berikut:

1. Alokasi beberapa biaya dialokasikan secara sembarangan, karena sulitnya menemukan aktifitas biaya tersebut. Contoh pembersihan dan pengelolaan proses produksi.
2. Mengabaikan biaya-biaya tertentu yang diabaikan dari analisis. Contoh iklan, riset, pengembangan, dan sebagainya.
3. Pengeluaran dan waktu yang diklonsumsi. Disamping memerlukan waktu yang cukup lama.

Syarat Penerapan Activity Based Costing System

Sugiyono (2010) menyaratkan tiga hal dalam penerapan penentuan harga pokok dengan menggunakan sistem *activity based costing*:

1. Perusahaan mempunyai tingkat diversitas yang tinggi
ABC menyaratkan bahwa perusahaan memproduksi beberapa macam produk atau lini produkyang diproses dengan menggunakan fasilitas yang sama. Kondisi yang demikian tentunya akan menimbulkan masalah dalam membebankan biaya ke masing-masing produk.

2. Tingkat persaingan industri yang tinggi
Terdapat beberapa perusahaan yang menghasilkan produk yang sama atau sejenis. Dalam persaingan antar perusahaan yang sejenis tersebut maka akan semakin meningkatkan persaingan untuk memperbesar pasarnya. Semakin besar tingkat persaingan maka semakin penting peran informasi tentang harga pokok dalam mendukung pengambilan keputusan manajemen.
3. Biaya pengukuran yang rendah
Biaya yang digunakan ABC untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat harus lebih rendah dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh.

Pengertian Tarif

Supriyono (2001:350) menyatakan tarif adalah sejumlah moneter yang dibebankan atas barang atau jasa yang dijual atau diserahkan kepada pembeli atau pelanggan. Menentukan tarif, biasanya manajemen mempertimbangkan beberapa faktor yang mempengaruhi baik faktor biaya maupun bukan biaya. Yaitu:

- a. Biaya, khususnya biaya masa depan.
- b. Pendapatan yang diharapkan.
- c. Jenis produk jasa yang dijual.
- d. Jenis industry.
- e. Citra dan kesan masyarakat.
- f. Pengaruh pemerintah, khususnya undang-undang, keputusan, peraturan dan kebijakan pemerintah.
- g. Tindakan atau reaksi para pesaing.
- h. Tipe pasar yang dihadapi.
- i. Trend ekonomi.
- j. Biaya manajemen.
- k. Tujuan non laba.
- l. Tanggung jawab social perusahaan.
- m. Tujuan perusahaan, khususnya laba dan *return in investment* (ROI).

Penelitian Terdahulu

Rahmaji (2013) melakukan penelitian tentang: *Penerapan Activity Based Costing untuk Menentukan harga pokok Produksi pada PT. Celebes Mina Pratama*. Bertujuan untuk mengetahui: (1) perhitungan harga pokok produksi dengan sistem tradisional pada PT. Celebes Mina Pratama, (2) perhitungan harga pokok produksi dengan *Activity Based Costing System*, (3) perbandingan harga pokok produksi pada PT. Celebes Mina Pratama dengan menggunakan sistem tradisional dan ABC. Penelitian ini menggunakan metode Kualitatif. Penelitian di PT. Celebes Mina Pratama, diperoleh informasi agar dapat bertahan dalam pasar, produk yang dihasilkan haruslah memiliki karakteristik dan mutu yang baik. PT. Celebes Mina Pratama dalam setiap melakukan proses produksi selalu mempertahankan hal tersebut, hal ini merupakan ketetapan yang telah disepakati bersama. Persamaan yang dilakukan oleh Rahmaji dengan penelitian yang dilakukan peneliti saat ini adalah kesamaan dalam hal subjek penelitian. Perbedaan penelitian yang dilakukan oleh rahmaji dengan yang dilakukan oleh peneliti saat ini adalah bahwa dalam penelitian yang dilakukan oleh Rahmaji menggunakan perusahaan manufaktur di bidang industri khususnya pengalengan ikan.

Yulianti (2011) melakukan penelitian tentang: *Penerapan Activity Based Costing System* sebagai dasar Penetapan Tarif Jasa Rawat Inap di RSUD H. A. Sultan Daeng Radja Makassar. Bertujuan untuk mengetahui: jasa rawat inap kelas III, kelas II dan kelas I dan kelas utama berdasarkan ABC yang dapat diterapkan dalam RSUD H. A Sulthan Daeng Bulukumba. Penelitian ini menggunakan metode Deskriptif (RSUD) H. A. Sulthan Daeng Radja Makassar salah satu rumah sakit yang memiliki berbagai macam jasa pelayanan kesehatan, khususnya unit pelayanan ICU, pelayanan rawat inap, klinik rawat gigi dan mulut rawat inap yang juga memiliki beragam kelas perawatan dan fasilitas. Persamaan penelitian yang dilakukan oleh Yulianti dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti saat ini adalah dalam hal subjek penelitian. Perbedaan yang dilakukan oleh Yulianti dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti saat ini adalah dalam penerapan metode ABC untuk mengevaluasi keakuratan perhitungan yang dilakukan saat ini.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada BLU Rumah Sakit Prof. Dr. R. D. Kandou Manado. Penelitian ini bersifat deskriptif yaitu dengan cara mengidentifikasi semua aktifitas yang ada di BLU Rumah Sakit Prof. Dr. R. D. Kandou Manado lalu mengklasifikasikan aktifitas tersebut menjadi aktifitas bernilai tambah dan tidak bernilai tambah. Aktifitas tidak bernilai tambah ini akan dieliminasi ataupun digabungkan dengan aktifitas yang lain yang sejenis sehingga biaya tidak bernilai tambah yang muncul dari aktifitas ini dapat direduksi jumlahnya. Data yang digunakan pada penelitian kali ini yaitu data kuantitatif berupa laporan biaya BLU Rumah Sakit Prof. Dr. R. D. Kandou Manado dan data kualitatif seperti sarana dan prasarana rumah sakit.

Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan di BLU Rumah Sakit Prof. Dr. R. D. Kandou Manado yang bertempat di Jalan Raya Tanawangko No. 56 Kota Manado.

Prosedur Penelitian

1. Menentukan rumusan masalah
2. Merumuskan masalah penelitian
3. Mencari informasi yang mendukung penelitian
4. Menentukan metode penelitian
5. Memberikan saran
6. Membuat kesimpulan

Metode Pengumpulan Data

1. Pemeliharaan Lapangan (*Field Research*)
Penelitian yang dilakukan dengan meninjau langsung tempat yang menjadi objek penelitian. Mengumpulkan data melalui pengamatan langsung terhadap objek penelitian yang berhubungan dengan masalah yang dibahas dalam skripsi ini.
2. Tinjauan Kepustakaan (*Library Research*)
Penelitian dengan mempelajari buku-buku dan literature yang berhubungan dengan permasalahan skripsi ini untuk memperoleh dasar teoritis yang akan digunakan dalam pembahasan dan sekaligus sebagai alat analisis.

Jenis dan Sumber Data

Jenis penelitian Kuantitatif berupa angka-angka laporan keuangan rumah sakit. Selain itu, data kuantitatif juga berupa data biaya-biaya yang dikeluarkan dalam melaksanakan kegiatan pelayanan jasa. Data kualitatif yaitu, data yang diperoleh dari objek penelitian dalam bentuk informasi baik secara lisan maupun tulisan seperti struktur organisasi dan pembagian tugas. Data primer, data jenis ini diperoleh dari observasi dan konsultasi terhadap pihak-pihak yang bersangkutan. Data sekunder yaitu, data yang diperoleh dari sumber-sumber tertulis berupa data laporan keuangan, pendukung lainnya yang berkaitan dengan masalah yang dibahas dalam penulisan ini. Data tersebut meliputi: data biaya tetap, data biaya variabel, data pendukung jumlah pasien rawat inap, data pendukung lama hari pasien.

Metode Analisis

Metode analisis data yang dipakai pada penelitian ini yaitu menggunakan analisis deskriptif dimana data perusahaan yang telah terkumpul ini nantinya akan disusun, diolah, kemudian dianalisis dan dibandingkan dengan teori-teori yang telah ada selama ini. Atas hasil perbandingan itu, kemudian akan ditarik suatu kesimpulan. Langkah-langkah yang akan dilakukan dalam menganalisis data-data yang diperoleh adalah sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi seluruh aktifitas yang dilakukan pada setiap aktifitas terjadi akan analisis untuk mencari penyebab utama terjadinya aktifitas tersebut dengan dasar pemikiran bahwa setiap aktifitas terdiri dari :
 - a. Aktifitas masukkan (*activity input*), yang merupakan sumber daya yang dibutuhkan oleh suatu aktifitas untuk memperoleh keluaran.

- b. Aktifitas keluaran (*activity output*), yang merupakan hasil dari aktifitas.
 - c. Ukuran keluaran aktifitas (*activity output measure*), yang menunjukkan berapa banyak aktifitas tersebut dilakukan.
 - d. Menentukan *cost driver* dan besarnya biaya yang dikonsumsi oleh setiap aktifitas tersebut.
2. Melakukan analisis aktifitas untuk menentukan apakah aktifitas yang terjadi tergolong aktifitas bernilai tambah (*value added activity*) atau aktifitas tak bernilai tambah (*non value added*) dengan menggunakan indikator tiga kondisi yang harus dipenuhi secara simultan oleh aktifitas bernilai tambah.
 - a. Menentukan biaya dari aktifitas tak bernilai tambah yang telah diidentifikasi.
 - b. Menentukan alternatif-alternatif apa saja yang dapat dilakukan mereduksi atau bahkan memungkinkan untuk mengeliminasi aktifitas tak bernilai tambah tersebut dan untuk meningkatkan efisiensi dari aktifitas bernilai tambah yang terjadi sehingga efisiensi biaya yang diharapkan dapat tercapai.

Menarik kesimpulan dari analisis yang dilakukan dan memberikan saran yang nantinya mampu memberikan manfaat kepada perusahaan.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Perusahaan

Sejarah Singkat Berdirinya Rumah Sakit

RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado berawal dari RSU Gunung Wenang Manado yang terletak di Kelurahan Wenang Kota Manado. Didirikan pada zaman Hindia Belanda dengan nama KONINGEN WILHELMINA ZIEKENHUIS (K.W.S). Tahun 1942, tentara Koigun Jepang menduduki Kota Manado dan KWZ diganti namanya menjadi KOIGUN BYOIN mengalami kerusakan berat dan direhabilitasi pada tahun 1946, KOIGUN BYOIN mengalami perubahan nama menjadi Rumah Sakit Gunung Wenang Manado. Pada 1 Desember 1976 Rumah Sakit Gunung Wenang Manado diresmikan sebagai RS kelas B yang dimanfaatkan untuk pendidikan calon dokter oleh Menteri Kesehatan RI. Pada 9 Februari 1995 RSU Gunung Wenang Manado secara resmi dipindahkan di Kelurahan Malalayang Kota Manado dan terjadi perubahan nama menjadi Rumah Sakit Pusat Malalayang. Pada tahun 1995, Rumah Sakit Umum Pusat Manado ditetapkan sebagai Rumah Sakit unit pengguna Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) berdasarkan Surat Keputusan Menteri Kesehatan RI, No. 1000/Menkes/SK/X/1995 tanggal 18 Oktober 1995 Berdasarkan Keputusan Menteri Kesehatan RI nomor 730/Menkes/SK/VI/2004 tahun 2004 telah ditetapkan nama Rumah Sakit Umum Prof. Dr. R. D. Kandou Manado. Selanjutnya pada 26 Juni 2007, RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado ditetapkan sebagai instansi yang menerapkan PPK-BLU berdasarkan Keputusan Menteri Kesehatan No. 756/MENKES/SK/VI/2007 dan Keputusan Menteri Keuangan No. 272/Keu.05.2007 tanggal 21 Juni 2007.

RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado sebagai rumah sakit kelas B pendidikan mengadakan kerjasama dengan Fakultas Kedokteran Universitas Sam Ratulangi sebagai mitra penyelenggara pendidikan S1 kedokteran dan pendidikan spesialis. Selain hal tersebut RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado mengadakan kerja sama pendidikan dengan institusi kesehatan lainnya yang berada di Manado dan daerah sekitarnya. RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado melaksanakan fungsi rumah sakit yakni 1).Pelayanan 2).Pendidikan 3).Penelitian.Dalam fungsi pelayanan, BLU Prof. Dr. R. D. Kandou Manado terus menerus meningkatkan kemampuan petugas rumah sakit, sehingga mampu melakukan tindakan sesuai dengan standard dan kewenangannya untuk menyelesaikan kasus-kasus terutama kasus darurat. Dalam fungsi penelitian, rumah sakit melakukan penelitian-penelitian yang berhubungan dengan pencapaian sasaran prioritas nasional standar pelayanan minimal dan MDG's.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 tahun 2005 tentang Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU), maka pada 26 Juni RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado ditetapkan sebagai instansi yang menerapkan PPK-BLU berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 756/MENKES/SK/VI/2007 dan keputusan Menteri Keuangan No.272/Keu.05.2007 tanggal 21 Juni 2007. Berdasarkan Peraturan tersebut rumah sakit diberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.Implikasi dari hal tersebut mengahruskan rumah sakit untuk mampu mengembangkan manajemennya secara professional, efisien dan meningkatkan mutu pelayanan agar mampu bersaing tanpa meninggalkan fungsi sosialnya dengan menerapkan Pola Keuangan

Badan Layanan Umum. Untuk itu RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou dalam pelayanannya berusaha menyusun tarif berdasarkan *unit cost*. Tarif merupakan suatu komponen penting dalam pengelolaan/manajemen rumah sakit, karena tarif berperan penting dalam menjaga kelangsungan operasional rumah sakit. Sistem penyusunan tarif rumah sakit pemerintah mempertimbangkan beberapa komponen diantaranya *unit cost*, tarif rumah sakit pesaing, kemampuan dan kemauan masyarakat untuk membayar. Visi dan Misi Rumah Sakit, sebagai berikut:

Visi

Menjadikan Rumah sakit Pendidikan Unggulan Kawasan Timur Indonesia Bagian Timur.

Misi

1. Melaksanakan Pelayanan Medis, Keperawatan Bermutu, Tepat waktu dan Terjangkau oleh Masyarakat.
2. Melaksanakan Pendidikan, Pelatihan dan Penelitian untuk Pengembangan Sumber Daya Manusia.
3. Melaksanakan Pengelolaan Administrasi Umum, Keuangan dan Anggaran yang efektif serta Akuntabel.
4. Meningkatkan Sarana dan Prasarana Rumah Sakit dalam memberikan Pelayanan.

Hasil Penelitian

Tabel 1. Daftar Kelas dan Tempat Tidur Instalasi Rawat Inap

No	Nama Instalasi	Kelas			Jumlah	
		VVIP/VIP	I	II		
1	Irina A		10	19	76	105
2	Irina B		17	12	-	29
3	Irina C		14	13	105	132
4	Irina D		8	44	60	112
5	Irina E		17	25	58	100
6	Irina F		10	31	53	94
7	Kelas Anggrek		52	6	-	58
8	Kelas Nyiur	4/16	-	-	-	20
	Total	20	134	150	362	650

Sumber: RSUP Prof. Kandou Manado, 2013.

Tabel 1 Menunjukkan jumlah tempat tidur yang disediakan oleh rumah sakit Prof. Dr. R. D. Kandou pada masing-masing instalasi. Rumah sakit Prof. Kandou Manado mempunyai 8 instalasi rawat inap dengan 4 kelas untuk kelas I dan II mengisi semua instalasi, kelas III hanya mengisi 5 instalasi, sedangkan untuk VVIP/VIP mengisi 2 instalasi. Dengan jumlah 650 tempat tidur, dan kemungkinan akan bertambah di tahun-tahun berikutnya sesuai dengan rencana dari pihak rumah sakit. Penentuan tarif jasa rawat inap RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh penulis, diperoleh keternagan bahwa RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado menghitung tarif rawat inapnya atas dasar *unit cost*. Perhitungan unit cost dilakukan secara terpisah untuk setiap jenis kelas rawat inap. Cara perhitungannya yaitu dengan menjumlahkan biaya tetap, biaya semi variable, dan biaya variable sehingga dihasilkan biaya total, kemudian biaya total dibagi dengan jumlah rawat inap. Data pada RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado. Maka dapat diperoleh data pemakaian biaya operasional rumah sakit yang digunakan untuk mengetahui aktifitas rumah sakit tersebut.

Tabel 2. Biaya Operasional RSUP Prof. Kandou Manado data Tahun 2013

No	Keterangan	Jumlah (Rp)
1	Biaya Pegawai	Rp 20.583.898.426
2	Biaya Rekening Listrik	Rp 1.076.468.673
3	Biaya administrasi	Rp 394.986.500
4	Biaya bahan medis	Rp 19.126.965.646
5	Biaya Bahan Makanan	Rp 5.124.334.142
6	Biaya laundry	Rp 2.303.385.107
7	Biaya pemeliharaan bangunan/fasilitas	Rp 4.500.416.662
8	Biaya Beban Layanan (Habis Pakai)	Rp 2.167.825.849

Sumber: RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado 2013

Tabel 3. Jumlah Pasien dirawat Tahun 2013

No	Kelas Perawatan	Jumlah Pasien
1	VVIP	155
2	VIP	530
3	Kelas I	4.078
4	Kelas II	4.904
5	Kelas III	20.273

Sumber: RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado 2013

Tabel 4. Data Harga Konsumsi Pasien/Tahun 2013

No	Kelas Perawatan	Harga Konsumsi
1	VVIP	Rp 107.280
2	VIP	Rp 107.280
3	Kelas I	Rp 80.541
4	Kelas II	Rp 93.585
5	Kelas III	Rp 67.755

Sumber: RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado 2013

Pembahasan

Membebaskan Biaya Untuk Masing-masing Aktifitas

Setelah mengetahui aktifitas-aktifitas yang ada, maka dilakukan proses pengidentifikasian biaya-biaya yang timbul atas pengkonsumsian sumber daya saat melakukan aktifitas tersebut. Aktifitas Pelayanan Administrasi Umum. Biaya-biaya yang timbul dari aktifitas-aktifitas pelayanan administrasi umum adalah sebagai berikut: Aktifitas ini dilayani 6 pegawai per hari untuk 3 kali shift, jadi satu shift ada 2 pegawai yang bertugas. Fasilitas yang terdapat dalam ruangan pelayanan administrasi umum antara lain: meja, kursi, lemari dan computer.

1. Aktifitas pelayanan administrasi umum ini membutuhkan alat tulis menulis seperti kertas, bolpoint, rak buku, stempel, kuitansi. Aktifitas ini membutuhkan alat komunikasi yaitu telepon dengan biaya sebesar Rp 1.140.000 per tahun.
Aktifitas pelayanan administrasi umum membutuhkan sumber listrik untuk penerangan.
2. Aktifitas Biaya Layanan Habis Pakai
Aktifitas ini dilakukan menangani seluruh alat kesehatan yang sudah terpakai oleh pasien dan dihitung berdasarkan keluarnya pasien yang dirawat.
3. Aktifitas *Visite* Dokter/Pegawai
Aktifitas *Visite* dokter ini adalah kunjungan dokter untuk mengontrol perkembangan kesehatan pasien. Jumlah dokter yang menangani seluruh kelas sebanyak 8 orang. Setiap kelas dilayani oleh 2 orang dokter per hari untuk 2 kali shift, jadi 1 kali shift ada seorang dokter yang bertugas.
4. Aktifitas Penginapan Pasien
Aktifitas penginapan yang dapat dipilih oleh pasien terdiri dari beberapa kelas dengan fasilitas-fasilitas yang berbeda. Perbedaan fasilitas menyebabkan konsumsi biaya yang berbeda sehingga untuk mengetahui total biaya dari aktifitas penginapan pasien masing-masing kelas harus dihitung secara terpisah.
5. Aktifitas Pelayanan Pencucian atau *Laundry*
Aktifitas pelayanan pencucian atau *laundry* ini adalah aktifitas pelayanan rumah sakit kepada pasien berupa pencucian seprei, selimut, dan sarung bantal.
6. Aktivitas Pelayanan Kebersihan
Aktivitas pelayanan pembersihan kamar adalah aktifitas pelayanan rumah sakti kepada pasien dengan membersihkan kamar pasien, menyapu, dan mengepel lantai.

Aktivitas Pelayanan Pemberian Makan/Konsumsi

Aktivitas pelayanan pemberian makan pasien adalah aktivitas pelayanan rumah sakti kepada pasien dengan menyediakan makanan sebanyak 3 kali dalam sehari.

Aktivitas Pemeliharaan Bangunan Aktivitas pemeliharaan bangunan adalah aktivitas berupa pengecatan dan renovasi yang dilakukan tiap tahun secara rutin oleh rumah sakit. Aktivitas pemeliharaan bangunan merupakan pengganti biaya penyusutan karena rumah sakit tidak melakukan penyusutan pada bangunannya.

Table 6. Aktifitas Penginapan Pasien kelas VVIP

Fasilitas VVIP terdiri dari:	Tarif
Tempat tidur pasien	1.000.000
AC	4.000.000
TV	2.000.000
Kulkas	3.250.000
Lemari kecil	500.000
Jam dinding	150.000
Meja pasien	1.250.000
Kursi penunggu	250.000

Sumber: RSUP Prof. Kandou Manado

Total harga perolehan fasilitas kelas Utama Rp 12.400.000. Masa manfaat 10 tahun. Biaya penyusutan fasilitas kelas VVIP adalah Rp 1.240.000 (metode garis lurus). Data yang diberikan dari bagian keuangan untuk biaya listrik yang dikeluarkan oleh RSUP Prof Kandou, adalah biaya keseluruhan penggunaan listrik untuk semua departemen karena pencatatan mereka tidak memisahkan per departemen untuk penggunaan listriknya, maka dasar penentuan pemakaian listrik oleh penggunaan fasilitas kelas VVIP berdasarkan daya dari masing-masing fasilitas tersebut dikali estimasi lama penggunaannya dalam sehari sehingga didapatkan pemakaian listrik per hari sebesar 500 kwh per hari. Tarif PLN per kwh sebesar Rp 1000, maka pemakaian listrik untuk kelas VVIP selama tahun 2013 sebesar Rp 492.000.000 (500 kwh x Rp 1000 x 984 hari).

Sama halnya dengan beban listrik, bagian keuangan juga memberikan data pemakaian air untuk keseluruhan departemen. Jadi dasar penghitungan pemakaian beban air pada kamar rawat inap kelas VVIP didasarkan pada berapa liter air yang digunakan per hari. Merujuk pada bak air yang dapat menampung air sekitar 300 liter (0,35m³) dan bak tersebut diisi kira-kira satu hari satu kali. Maka dapat dihitung pemakaian air dengan menggunakan satuan 1 m³.tarif dari PDAM, Rp 4.000/m³. Dengan demikian air per hari sebesar Rp 1.225 (0,35 m³ x Rp 3.500), sehingga total pemakaian air untuk kelas VVIP selama tahun 2013 sebesar Rp 1.205.400 (Rp 1.225 x 984 hari). Dengan demikian, total beban untuk aktifitas pemberian fasilitas pasien kelas VVIP selama tahun 2013 sebesar Rp 494.445.400 (1.240.000 + 492.000.000 + 1.205.400).

Tabel 7. Aktifitas Penginapan Pasien kelas VIP

Fasilitas VIP terdiri dari:	Tarif
Tempat tidur pasien	1.000.000
AC	4.000.000
TV	2.000.000
Lemari kecil	500.000
Jam dinding	150.000
Meja pasien	1.250.000
Kursi penunggu	250.000

Sumber: RSUP Prof. Kandou Manado.

Total harga perolehan fasilitas kelas Utama Rp 9.150.000. Masa manfaat 10 tahun. Biaya penyusutan fasilitas kelas VIP adalah Rp 915.000 (metode garis lurus). Data yang diberikan dari bagian keuangan untuk biaya listrik yang dikeluarkan oleh RSUP Prof Kandou, adalah biaya keseluruhan penggunaan listrik untuk semua departemen karena pencatatan mereka tidak memisahkan per departemen untuk penggunaan listriknya, maka dasar penentuan pemakaian listrik oleh penggunaan fasilitas kelas VIP berdasarkan daya dari masing-masing fasilitas tersebut dikali estimasi lama penggunaannya dalam sehari sehingga didapatkan pemakaian listrik per hari sebesar 200 kwh per hari. Tarif PLN per kwh sebesar Rp 700, maka pemakaian listrik untuk kelas VIP selama tahun 2013 sebesar Rp 280.640.000 (200 kwh x Rp 800 x 1754 hari).

Sama halnya dengan beban listrik, bagian keuangan juga memberikan data pemakaian air untuk keseluruhan departemen. Jadi dasar penghitungan pemakaian beban air pada kamar rawat inap kelas VIP didasarkan pada berapa liter air yang digunakan per hari. Merujuk pada bak air yang dapat menampung air sekitar 250 liter ($0,25\text{m}^3$) dan bak tersebut diisi kira-kira satu hari satu kali. Maka dapat dihitung pemakaian air dengan menggunakan satuan 1 m^3 . tarif dari PDAM, Rp 3.500/ m^3 . Dengan demikian air per hari sebesar Rp 875 ($0,25\text{ m}^3 \times \text{Rp } 3.500$), sehingga total pemakaian air untuk kelas VIP selama tahun 2013 sebesar Rp 1.534.750 ($\text{Rp } 875 \times 1754$ hari). Dengan demikian, total beban untuk aktifitas pemberian fasilitas pasien kelas VIP selama tahun 2013 sebesar Rp 283.089.750 ($915.000 + 280.640.000 + 1.534.750$).

Tabel 8. Aktifitas Penginapan Pasien kelas I

Fasilitas kelas II terdiri dari:	Tarif
Tempat tidur pasien	1.000.000
Lemari kecil	500.000
Meja pasien	1.250.000
Kursi penunggu	250.000

Sumber: RSUP Prof. Kandou Manado.

Total harga perolehan fasilitas kelas Utama Rp 3.000.000 Masa manfaat 10 tahun. Biaya penyusutan fasilitas kelas II adalah Rp 300.000 (metode garis lurus). Pemakaian listrik oleh penggunaan fasilitas kelas II berdasarkan daya dari masing-masing fasilitas tersebut dikali estimasi lama penggunaannya dalam sehari sehingga didapatkan pemakaian listrik per hari sebesar 25 kwh per hari. Tarif PLN per kwh sebesar Rp 655, maka pemakaian listrik untuk kelas II selama tahun 2013 sebesar Rp 167.925.625 ($25\text{ kwh} \times \text{Rp } 655 \times 10255$ hari).

Sama halnya dengan beban listrik, bagian keuangan juga memberikan data pemakaian air untuk keseluruhan departemen. Jadi dasar penghitungan pemakaian beban air pada kamar rawat inap kelas II didasarkan pada berapa liter air yang digunakan per hari. Merujuk pada bak air yang dapat menampung air sekitar 200 liter ($0,20\text{m}^3$) dan bak tersebut diisi kira-kira satu hari satu kali. Maka dapat dihitung pemakaian air dengan menggunakan satuan 1 m^3 . tarif dari PDAM, Rp 3.000/ m^3 . Dengan demikian air per hari sebesar Rp 600 ($0,20\text{ m}^3 \times \text{Rp } 3.000$), sehingga total pemakaian air untuk kelas II selama tahun 2013 sebesar Rp 6.153.000 ($\text{Rp } 600 \times 10255$ hari). Dengan demikian, total beban untuk aktifitas pemberian fasilitas pasien kelas II selama tahun 2013 sebesar Rp 174.378.625 ($300.000 + 167.925.625 + 6.153.000$).

Tabel 9. Aktifitas Penginapan Pasien kelas II

Fasilitas kelas II terdiri dari:	Tarif
Tempat tidur pasien	1.000.000
Lemari kecil	500.000
Jam dinding	150.000
Meja pasien	1.250.000
Kursi penunggu	250.000

Sumber: RSUP Prof. Kandou Manado.

Total harga perolehan fasilitas kelas Utama Rp 3.150.000. Masa manfaat 10 tahun. Biaya penyusutan fasilitas kelas I adalah Rp 315.000 (metode garis lurus). Pemakaian listrik oleh penggunaan fasilitas kelas I berdasarkan daya dari masing-masing fasilitas tersebut dikali estimasi lama penggunaannya dalam sehari sehingga didapatkan pemakaian listrik per hari sebesar 30 kwh per hari. Tarif PLN per kwh sebesar Rp 655, maka pemakaian listrik untuk kelas II selama tahun 2013 sebesar Rp 228.287.150 ($35\text{ kwh} \times \text{Rp } 655 \times 9958$ hari). Sama halnya dengan beban listrik, bagian keuangan juga memberikan data pemakaian air untuk keseluruhan departemen.

Dasar penghitungan pemakaian beban air pada kamar rawat inap kelas I didasarkan pada berapa liter air yang digunakan per hari. Merujuk pada bak air yang dapat menampung air sekitar 250 liter ($0,25\text{m}^3$) dan bak tersebut diisi kira-kira satu hari satu kali. Maka dapat dihitung pemakaian air dengan menggunakan satuan 1 m^3 . tarif dari PDAM, Rp 3.000/ m^3 . Dengan demikian air per hari sebesar Rp 750 ($0,25\text{ m}^3 \times \text{Rp } 3.000$), sehingga

total pemakaian air untuk kelas I selama tahun 2013 sebesar Rp 7.468.500 (Rp 750 x 9958 hari). Dengan demikian, total beban untuk aktifitas pemberian fasilitas pasien kelas II selama tahun 2013 sebesar Rp 236.070.650 (315.000 + 228.287.150 + 7.468.500).

Tabel 10. Aktifitas Penginapan Pasien kelas III

Fasilitas kelas III terdiri dari: Tarif	
Tempat tidur pasien	1.000.000
Lemari kecil	500.000
Meja pasien	1.250.000

Sumber: RSUP Prof. Kandou Manado.

Total harga perolehan fasilitas kelas Utama Rp 2.750.000. Masa manfaat 10 tahun. Biaya penyusutan fasilitas kelas III adalah Rp 275.000 (metode garis lurus). Pemakaian listrik oleh penggunaan fasilitas kelas III berdasarkan daya dari masing-masing fasilitas tersebut dikali estimasi lama penggunaannya dalam sehari sehingga didapatkan pemakaian listrik per hari sebesar 20 kwh per hari. Tarif PLN per kwh sebesar Rp 80, maka pemakaian listrik untuk kelas III selama tahun 2013 sebesar Rp 754.400.000 (20 kwh x Rp 230 x 164000 hari). Penelitian Rahmaji (2013) di PT. Celebes Mina Pratama, diperoleh informasi agar dapat bertahan dalam pasar, produk yang dihasilkan haruslah memiliki karakteristik dan mutu yang baik. PT. Celebes Mina Pratama dalam setiap melakukan proses produksi selalu mempertahankan hal tersebut, hal ini merupakan ketetapan yang telah disepakati bersama. Persamaan penelitian yang dilakukan oleh Yulianti (2011) memiliki persamaan dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti saat ini adalah dalam hal subjek penelitian. Perbedaan yang dilakukan oleh Yulianti dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti saat ini adalah dalam penerapan metode ABC untuk mengevaluasi keakuratan perhitungan yang dilakukan saat ini.

Sama halnya dengan beban listrik, bagian keuangan juga memberikan data pemakaian air untuk keseluruhan departemen. Jadi dasar penghitungan pemakaian beban air pada kamar rawat inap kelas III didasarkan pada berapa liter air yang digunakan per hari. Merujuk pada bak air yang dapat menampung air sekitar 250 liter (0,20m³) dan bak tersebut diisi kira-kira satu hari satu kali. Maka dapat dihitung pemakaian air dengan menggunakan satuan 1 m³.tarif dari PDAM, Rp 3.000/m³. Dengan demikian air per hari sebesar Rp 450 (0,15 m³ x Rp 3.000), sehingga total pemakaian air untuk kelas III selama tahun 2013 sebesar Rp 73.800.000 (Rp 450 x 164000 hari). Dengan demikian, total beban untuk aktifitas pemberian fasilitas pasien kelas III selama tahun 2013 sebesar Rp 828.475.000 (275.000 + 754.400.000 + 73.800.000).

PENUTUP

Kesimpulan

Kesimpulan dari penelitian ini adalah:

1. Hasil perhitungan tarif jasa rawat inap maka dapat disimpulkan bahwa perhitungan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan ABC, dilakukan melalui dua tahap. Tahap pertama biaya ditelusuri ke aktivitas yang menimbulkan biaya dan kemudian tahap kedua membebankan biaya aktivitas ke produk. Dari perhitungan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan metode ABC diketahui besarnya tarif untuk. Biaya ditelusuri ke aktifitas yang menimbulkan biaya dan kemudian membebankan biaya aktifitas ke produk. Dari perhitungan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan metode ABC diketahui besarnya tarif untuk kelas VVIP Rp 484.453,5, kelas VIP Rp 365.758,7, kelas I Rp 325.086,4, kelas II 321.232,5, kelas III Rp 283.605,9.
2. Hasil perhitungan tarif rawat inap dengan menggunakan ABC apabila dibandingkan dengan tarif rawat inap yang digunakan oleh rumah sakit saat ini, terlihat bahwa tarif rawat inap untuk kelas I, kelas II, kelas III memberikan hasil yang lebih kecil. Dengan selisih untuk kelas VVIP Rp 190.546,5, kelas VIP 94.241,3, kelas I Rp -65.086,4 kelas II Rp -161.232,5 kelas III Rp -208.605,9. sedangkan VVIP, VIP, memberikan hasil yang lebih besar. Perbedaan tarif yang terjadi disebabkan karena pembebanan biaya overhead pada masing-masing produk. ABC telah mampu mengalokasikan biaya aktivitas ke setiap kamar secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas.

Saran

Saran dari penelitian ini: Manajemen RSUP Prof. Kandou Manado sebaiknya mulai mempertimbangkan tarif rawat inap dengan menggunakan ABC karena dengan ABC akan diperoleh informasi biaya rawat inap yang lebih akurat.

DAFTAR PUSTAKA

- Atkinson, 2009. *Management Accounting, Fifth Edition*. Diterjemahkan oleh Miranti Kartika Dewi, Edisi 5. Jilid I. PT. Indeks, Jakarta.
- Blocher, Edward J. *Cost Management, 3^d*. Diterjemahkan oleh Tim Penerjemah Penerbit 1. 2007. Salemba Empat, Jakarta.
- Blocher, 2005. Diterjemahkan oleh Tim Penerjemah Penerbit Salemba Edisi ke-5. Jakarta
- Firdaus dan Wasilah. 2012. *Akuntansi Biaya*, Edisi Kedua. Penerbit: Salemba Empat, Jakarta.
- Simamora, Henry, 2012, *Akuntansi Manajerial*. Edisi ke-3. Penerbit : Star Gate Publisher, Riau.
- Hansen, Mowen, 2006. *Management Accounting, 7th*. Diterjemahkan oleh Tim Penerjemah Penerbit Salemba Buku 1. Salemba Empat, Jakarta.
- Langelo, Friska, 2015. Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Dalam Penyajian Laporan Keuangan Pada Pemerintahan Kota Bitung. *Jurnal EMBA* ISSN:2303-1174 Vol.3 No.1 Maret 2015. <https://www.google.com/search?q=jurnal+emba+2015&ie=utf-8&oe=utf-8#q=jurnal+emba+unsrat+friska+langelo>. Diakses 1 Maret 2015. Hal.1-8.
- Rahmaji, 2013. *Penerapan Activity Based Costing System Untuk Menentukan Harga Pokok Produksi Pada PT. Celebes Mina Pratama*. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Sam Ratulangi. <http://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/search/authors/view?firstName=Danang&middleName=&lastName=Rahmaji&affiliation=Universitas%20Sam%20Ratulangi%20Manado&country=ID>. *Jurnal EMBA*, Vol 1. No 3. Diakses Maret (2013). Hal 001-117.
- Sugiyono, 2010. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi ke 15. Alfabeta. Bandung
- Supriyono, R.A 2011 *Akuntansi Manajemen 3: Proses Pengendalian Manajemen*. BPF, Yogyakarta.
- Yulianti, 2011. *Penerapan Activity Based Costing System Sebagai Dasar Penetapan Tarif Jasa Rawat Inap pada (RSUD) H.A.Sulthan Daeng Bulukumba Makassar*. <http://ejournal.google.com/search?q=jurnal+yulianti+rs+daeng+makasar&ie=utf-8&oe=utf-8#q=contoh+skripsi+akuntansi+abc+rsud+bulukumba+makasar>. Diakses Juni (2011). Hal 017-026.