

STUDI PUSTAKA PENERAPAN *ACTIVITY BASED COSTING* PENENTUAN TARIF LAYANAN DI RUMAH SAKIT

Diah Anugrah Sharasanti

Program Studi Akuntansi Politeknik Ubaya
Jalan Ngagel Jaya Selatan No.169 Surabaya
diahanugrah@staff.ubaya.ac.id

ABSTRACT

This study aims to provide literacy regarding the implementation of Activity Based Costing in determining cost product in hospitals in Indonesia. Several studies have found that many hospitals calculate the rates for their services using unit costs based on the calculation of the cost of production which does not reflect actual activity, resulting in errors in decision making on service rates. According to Supriono (1999) in Andriyansah et al. (2013), hospitals in determining the cost of products, sometimes still use traditional cost accounting, where this system is not suitable for advanced manufacturing environments, and with high product diversification. This research is a literature study on the implementation of Activity Based Costing in Indonesian hospitals. The data collection method is a literature study of 14 (fourteen) studies on the Activity Based Costing system used by hospitals for the period 2012 to 2023. The results of the study show that Activity Based Costing is an effective tool in service companies to be able to trace costs of services provided generated and assists in the implementation of total quality in service companies by encouraging management to analyze activities and determine their value to customers. However, several studies have shown that not all service companies, especially hospitals, can implement this system. Sarokolaei (2012) found that the banking sector in Iran that there is no significant difference between fees calculated by setting Activity Based Costing and by traditional methods for current bank deposits and deposits, so that the application of Activity based costing in service companies depends on how the company understands Activity Based Costing and determining variable costs.

Keywords: *Activity Based Costing, hospital cost*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan literasi tentang implementasi *Activity Based Costing* terhadap penentuan harga pokok di rumah sakit di Indonesia. Beberapa penelitian menemukan bahwa banyak rumah sakit yang menghitung tarif jasa

pelayanannya menggunakan unit *cost* berdasarkan perhitungan harga pokok produksi yang tidak mencerminkan aktivitas sesungguhnya, sehingga terjadi kesalahan dalam pengambilan keputusan tarif jasa pelayanan. Menurut Supriono (1999) dalam Andriyansah et al. (2013), rumah sakit dalam menentukan harga pokok produk, terkadang masih menggunakan akuntansi biaya tradisional, di mana sistem ini tidak sesuai dengan lingkungan pemanufakturan yang maju, dan pada diversifikasi (keanekaragaman) produk yang tinggi. Penelitian ini merupakan penelitian studi pustaka terhadap penerapan *Activity Based Costing* di rumah sakit Indonesia. Metode pengambilan data adalah studi literatur terhadap 14 (empatbelas) penelitian tentang *Activity Based Costing system* yang digunakan oleh rumah sakit periode tahun 2012 sampai dengan 2023. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *Activity Based Costing* merupakan salah satu alat yang efektif dalam perusahaan jasa untuk dapat menelusuri biaya dari jasa yang dihasilkan dan membantu dalam penerapan kualitas total di perusahaan jasa dengan mendorong manajemen untuk menganalisis aktivitas dan menentukan nilainya bagi para pelanggan. Namun, beberapa penelitian menunjukkan bahwa tidak semua perusahaan jasa, khususnya rumah sakit, dapat menerapkan sistem ini. Sarokolaei (2012) menemukan bahwa sektor perbankan di Iran bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara biaya dihitung dengan penetapan *Activity Based Costing* dan dengan metode tradisional untuk simpanan pada bank saat ini dan deposito, sehingga penerapan *Activity Based Costing* pada perusahaan jasa bergantung pada bagaimana perusahaan memahami *Activity Based Costing* dan menentukan biaya variabel.

Kata kunci: *Activity Based Costing*, harga pokok rumah sakit

PENDAHULUAN

Perkembangan dunia bisnis yang sangat pesat mengakibatkan tingkat persaingan yang sangat tinggi dari berbagai sektor usaha. Persaingan tersebut tidak hanya dari perusahaan manufaktur, namun juga dari perusahaan jasa baik yang baru berdiri maupun yang sudah lama. Salah satu bentuk persaingan tersebut adalah dalam rangka penentuan harga jual produk yang tepat sehingga produk diminati oleh konsumen dan perusahaan dapat menghasilkan laba yang maksimal dalam jangka panjang. Upaya-upaya yang dapat dilakukan untuk melakukan analisis terhadap harga jual produk adalah pengendalian biaya keseluruhan dan pengendalian kualitas hasil dari produk (Olivia, 2020). Penentuan harga jual yang murah dan dapat bersaing menuntut perusahaan harus dapat menghitung biaya produksi secara akurat (Sharasanti, 2020). Menurut Akyol et al. (2005) persaingan global menuntut perusahaan manufaktur, jasa, dan organisasi untuk sangat fleksibel dan terintegrasi sehingga biaya-biaya dapat dikurangi. Akan tetapi, pengurangan biaya tersebut harus diimbangi juga dengan merubah sistem perhitungan biaya yang akurat, karena ketidaktepatan dalam perhitungan biaya, khususnya dalam perhitungan harga pokok produksi, berdampak

pada kesalahan dalam penentuan harga jual produk. Rahmaji (2013) berpendapat bahwa ketidaktepatan dalam perhitungan harga pokok produksi membawa dampak yang merugikan bagi perusahaan, karena harga pokok produksi berfungsi sebagai dasar untuk menetapkan harga jual dan laba, sebagai alat untuk mengukur efisiensi pelaksanaan proses produksi serta sebagai dasar untuk pengambilan keputusan bagi manajemen perusahaan.

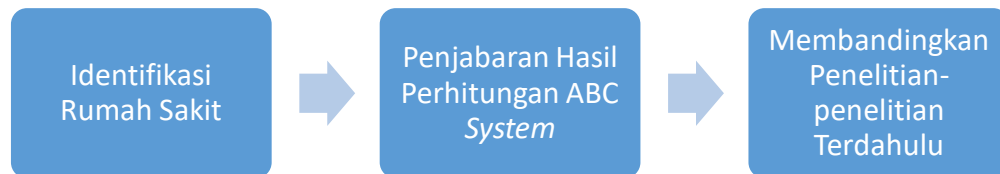
Penentuan harga pokok produksi yang akurat juga berlaku di sektor jasa dan nirlaba. Dalam perusahaan ini, harga pokok produksi juga diperlukan sebagai salah satu dasar penentuan tarif jasa yang diberikan. Salah satu jenis sektor jasa adalah rumah sakit. Rumah sakit didefinisikan sebagai suatu badan usaha dengan penawaran pelayanan kesehatan yang bersifat sosial. Fungsi rumah sakit yaitu sebagai pelayanan medis, pelayanan penunjang medis, asuhan keperawatan, administrasi, umum serta keuangan. Tugas rumah sakit dengan memberikan pengobatan serta perawatan pada pasien, dan menawarkan pelayanan bagi masyarakat setempat (Agustin dan Dewi, 2023). Uluputty dan Dewita (2021) menyatakan bahwa rumah sakit dituntut untuk dapat memanfaatkan teknologi dan tenaga-tenaga ahli medis di bidang kesehatan, bidang komunikasi, informasi, dan bidang transportasi yang mendukung jasa pelayanan kesehatan sehingga rumah sakit tersebut mampu memberikan pelayanan kesehatan yang baik. Pemanfaatan berbagai teknologi tersebut dan tenaga-tenaga ahli membuat biaya operasional yang dikeluarkan oleh rumah sakit menjadi besar dan akan berdampak pada tarif rawat yang tinggi. Untuk mengendalikan biaya tersebut, pihak rumah sakit memerlukan sistem akuntansi yang tepat khususnya metode perhitungan tarif jasa rawat inap untuk mengasihkan informasi biaya yang akurat berkenaan dengan biaya aktivitas pelayanannya. Beberapa penelitian menemukan bahwa banyak rumah sakit yang menghitung tarif jasa pelayanannya menggunakan unit *cost* berdasarkan perhitungan harga pokok produksi yang tidak mencerminkan aktivitas sesungguhnya, sehingga terjadi kesalahan dalam pengambilan keputusan tarif jasa pelayanan. Menurut Supriono (1999) dalam Andriyansah et al. (2013) rumah sakit dalam menentukan harga pokok produk, terkadang masih menggunakan akuntansi biaya tradisional, di mana sistem ini tidak sesuai dengan lingkungan pemanufakturan yang maju, dan pada diversifikasi (keanekaragaman) produk yang tinggi. “Biaya produk yang dihasilkan oleh sistem akuntansi biaya tradisional memberikan informasi biaya yang terdistorsi. Distorsi timbul karena adanya ketidakakuratan dalam pembebanan biaya, sehingga menimbulkan kesalahan dalam penentuan biaya, pembuatan keputusan, perencanaan, dan pengendalian”. Rumah sakit memiliki keanekaragaman jasa, sehingga banyak aktivitas yang ditimbulkan sebagai pemicu biaya, dan dibutuhkan ketepatan pembebanan pada setiap jenis layanan (jasa).

Penelitian-penelitian terdahulu menyebutkan bahwa sistem pembebanan biaya tradisional tidak sesuai diterapkan pada perhitungan harga pokok untuk rumah sakit. Penghitungan biaya menggunakan model tradisional menimbulkan ketidakakuratan dalam mengidentifikasi biaya-biaya yang keluar dari setiap aktivitas, maka *Activity Based Costing system (ABC system)* dinilai dapat mengukur secara cermat biaya-biaya yang keluar dari setiap aktivitas (Andriyansah et al., 2013). Pada kenyataannya

penetapan tarif rawat inap secara sistem unit *cost* ini menimbulkan banyak masalah, di satu sisi rumah sakit menganggap tarif yang diberlakukan masih kurang, sementara pihak pemakai jasa rumah sakit menganggap biaya yang diberikan dirasa tinggi.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian studi pustaka terhadap penerapan *Activity Based Costing* di rumah sakit Indonesia. Menurut Zed (2008) studi pustaka atau kepustakaan dapat diartikan sebagai serangkaian kegiatan yang berkenaan dengan metode pengumpulan data pustaka, membaca, dan mencatat serta mengolah bahan penelitian. Langkah-langkah analisis data yang dilakukan dalam penelitian ini seperti terlihat pada bagan di Gambar 1.



Gambar 1
Langkah-langkah Analisis Data Penelitian

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Konsep *Activity Based Costing System (ABC System)*

Metode *Activity Based Costing System* adalah sistem akumulasi biaya dan pembebanan biaya ke produk dengan menggunakan berbagai *cost driver* (Urfah, 2015). Sedangkan menurut Samryn (2012) definisi *Activity Based Costing System* adalah suatu sistem yang berfokus pada aktivitas sebagai objek biayanya dan menggunakan biaya aktivitas tersebut sebagai *cost driver* bagi objek biaya selain aktivitasnya. Sedangkan menurut Carter dan Usry (2006) *Activity Based Costing System* adalah suatu sistem perhitungan biaya di mana tempat penampungan biaya overhead yang jumlahnya lebih dari satu, dialokasikan menggunakan dasar yang memasukkan satu atau lebih faktor yang tidak berkaitan dengan volume. Jadi, dapat disimpulkan bahwa *Activity Based Costing System* merupakan metode pengalokasian semua biaya berdasarkan sumber daya yang digunakan untuk menjalankan aktivitas yang berkaitan dengan produk dan jasa yang disediakan bagi pelanggan. Aktivitas-aktivitas tersebut akan mengkonsumsi sumber daya, baik berupa material, tenaga kerja, gedung, dan sebagainya, sehingga menimbulkan terjadinya *cost* atau biaya.

Menurut Ahmad (2014) *Activity Based Costing System* memiliki manfaat antara lain: a) menyatukan biaya produk lebih akurat dan informatif, yang mengarahkan pengukuran profitabilitas produk lebih akurat terhadap keputusan strategis, tentang harga jual, lini produk, pasar, dan pengeluaran modal; b) membantu manajemen

meningkatkan nilai produk (*product value*) dan nilai proses (*process value*); dan c) memudahkan memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan. Sedangkan tujuan *Activity Based Costing System* adalah: 1) untuk mencegah terjadinya distorsi biaya, yang timbul karena di dalam penggunaan metode biaya tradisional, biaya tidak langsung dibebankan berdasarkan volume produksi bukan aktivitas; 2) mengurangi biaya akibat kegiatan tidak bernilai tambah dengan menyediakan gambaran proses kegiatan (Mahal dan Hossain, 2015). Hakim (2018) dalam Sharasanti (2020) berpendapat bahwa, secara sederhana *Activity Based Costing* memiliki tingkat presisi yang jauh lebih baik dibandingkan dengan teknik perhitungan biaya tradisional. Hal ini disebabkan sistem biaya tradisional mengalokasikan biaya overhead pabrik melalui jam kerja yang ada sehingga biaya akhir yang dibebankan kurang tepat. *Activity Based Costing System* melihat kekurangan ini, sehingga pembebanan biaya dilakukan dalam dua tahap yang berbeda dan menggunakan *driver level unit, level batch*, dan level produk agar memperoleh akurasi yang lebih baik guna pembuatan keputusan manajerial.

Tahap-tahap Perhitungan *Activity Based Costing System* (ABC System)

Menurut Blocher et al. (2010) tahap-tahap penentuan harga pokok produksi berdasarkan *Activity Based Costing System* adalah sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi biaya sumber daya dan aktivitas.

Perusahaan perlu untuk mengelompokkan seluruh aktivitas menurut cara bagaimana aktivitas-aktivitas tersebut mengonsumsi sumber daya. Aktivitas-aktivitas tersebut dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

- a. **Aktivitas level unit** adalah jenis aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi setiap satu unit produk. Contoh aktivitas ini adalah pemakaian bahan, pemakaian jam kerja langsung, inspeksi setiap unit, dan lain-lain.
- b. **Aktivitas level batch** adalah jenis aktivitas yang dilakukan untuk setiap kelompok produk. Aktivitas level *batch* dilakukan setiap satu *batch* yang ingin diproduksi. Contoh aktivitas level *batch* adalah *setup* mesin, pemesanan pembelian, penjadwalan produksi, dan lainnya.
- c. **Aktivitas untuk produk** pendukung adalah jenis aktivitas yang dilakukan untuk mendukung produksi produk yang berbeda. Contoh aktivitas ini adalah merancang produk, administrasi suku cadang, dan lain-lain.
- d. **Aktivitas pendukung fasilitas** adalah jenis aktivitas yang dilakukan untuk mendukung produksi produk secara umum. Contoh dari aktivitas ini adalah keamanan, keselamatan kerja, pemeliharaan, manajemen pabrik, dan lain-lain.

2. Membebankan biaya sumber daya pada aktivitas

Aktivitas menimbulkan biaya sumber daya. Driver sumber daya (*resources driver*) digunakan untuk membebankan biaya sumber daya ke aktivitas. Kriteria penting untuk memilih *cost driver* yang baik adalah hubungan sebab akibat. Biaya sumber daya dapat dibebankan ke aktivitas dengan cara penelusuran secara langsung atau

estimasi. Penelusuran secara langsung mensyaratkan untuk mengukur pemakaian sumber daya yang sesungguhnya digunakan oleh aktivitas.

3. Membebaskan biaya aktivitas ke objek biaya

Langkah terakhir adalah membebaskan biaya aktivitas ke objek biaya berdasarkan pada pemakaian *cost driver* secara tepat. Output merupakan objek biaya yang membutuhkan aktivitas, output untuk sebuah sistem biaya, biasanya berupa produk, jasa, pelanggan, proyek, atau unit bisnis.

Perbandingan Antara Metode Tradisional dan Activity Based Costing System (ABC System)

Amin Widjaya (1992) dalam Agustami dan Irawan (2014) membandingkan penggunaan metode tradisional dan *Activity Based Costing System* sebagai berikut:

1. Sistem biaya ABC menggunakan aktivitas-aktivitas sebagai pemacu biaya (*cost driver*) untuk menentukan seberapa besar konsumsi overhead dari setiap produk, sedangkan sistem biaya tradisional akan mengalokasikan biaya overhead secara arbitrer berdasarkan satu atau dua basis alokasi yang non representatif.
2. Sistem biaya ABC memfokuskan pada biaya, mutu, dan faktor waktu. Sistem biaya tradisional terfokus pada performansi keuangan jangka pendek seperti laba. Apabila sistem biaya tradisional digunakan untuk penentuan harga dan profitabilitas produk, angka-angkanya tidak dapat diandalkan.
3. Sistem biaya ABC memerlukan masukan dari seluruh departemen persyaratan ini mengarah ke integrasi organisasi yang lebih baik dan memberikan suatu pandangan fungsional silang mengenai organisasi.

Kelebihan dan Kelemahan Activity Based Costing System (ABC System)

Menurut Siregar et al. (2013) dalam Sharasanti (2020) kelebihan dari *Activity Based Costing system*, adalah:

1. Pengukuran profitabilitas yang lebih baik. Biaya setiap aktivitas dapat dibebankan dengan lebih akurat dan terperinci ke dalam produk atau jasa, sehingga hasil penawaran produk atau jasa mudah ditelusuri.
2. Pembuatan keputusan yang lebih baik. Informasi penggunaan aktivitas yang lebih detail menjadikan manajemen dapat menganalisis dampak atau hasil dari suatu aktivitas sehingga dapat memberi dasar pembuatan keputusan yang akurat.
3. Perbaikan proses (*process improvement*). ABC memberikan informasi detail mengenai penggunaan aktivitas. Hal ini memudahkan manajemen menelusuri dan menganalisis efektivitas dan efisiensi biaya aktivitas. Kemudian aktivitas-aktivitas yang dianggap tidak memberi nilai tambah dapat dihilangkan, sementara aktivitas-aktivitas yang belum optimal dapat dioptimalkan.
4. Estimasi biaya. Ketersediaan informasi penggunaan aktivitas dan biaya di masa lalu yang terperinci dapat memberikan dasar yang akurat dalam penentuan estimasi biaya di masa depan.
5. Penentuan biaya kapasitas tak terpakai. Estimasi biaya yang akurat atas suatu aset atau sumber daya pada suatu kapasitas yang dianggarkan dapat menjadi dasar

penentu nilai biaya dari kapasitas yang tidak digunakan akibat inefisiensi produksi atau pelayanan.

Sedangkan keterbatasan dari *Activity Based Costing system* menurut Sharasanti (2020) adalah sebagai berikut:

1. **Alokasi.** Tidak semua biaya memiliki aktivitas atau pemicu konsumsi sumber daya yang sesuai. Beberapa biaya perlu dialokasikan ke departemen dan produk berdasarkan pengukuran volume arbiter karena mencari aktivitas yang memicu biaya tidak praktis. Contohnya biaya sistem informasi untuk pemeliharaan fasilitas pabrik, gaji manajer pabrik, asuransi pabrik, dan pajak properti pabrik.
2. **Pengabaian biaya (*omission of cost*).** Biaya produk atau jasa yang diidentifikasi oleh ABC cenderung tidak memasukkan semua biaya yang terkait dengan produk atau jasa, seperti biaya untuk aktivitas pemasaran, riset periklanan, pengembangan, dan rekayasa produk. Meskipun beberapa biaya dapat ditelusuri langsung ke produk atau jasa individual. Biaya produk tidak memasukkan biaya-biaya ini karena prinsip-prinsip akuntansi untuk pelaporan keuangan mengharuskan biaya tersebut diperlakukan sebagai biaya periode.
3. **Biaya dan waktu.** Salah satu kendala terbesar dalam penerapan ABC adalah besarnya biaya aplikasi dan lamanya proses implementasi ABC. Hal ini karena ABC bukan masalah menghitung biaya produk semata, tetapi lebih pada cara manajemen mengidentifikasi aktivitas-aktivitas dalam produksi, sumber daya yang dikonsuksinya, hal-hal yang memicu biaya aktivitas tersebut, dan besarnya biaya yang terjadi.

Aulia dan Umam (2015) menyebutkan terdapat kendala dalam penerapan *Activity-Based Costing (ABC) System*, yaitu :

1. Meskipun ABC dapat menelusuri biaya ke produk masing-masing dengan lebih baik, namun jika ada beberapa biaya yang masih membutuhkan alokasi ke setiap departemen berdasarkan unit karena secara praktis tidak dapat ditemukan aktivitas yang dapat menyebabkan biaya tersebut, maka penggunaan aktivitas menjadi tidak akurat.
2. Beberapa biaya yang diidentifikasi pada produk tertentu diabaikan dari analisis.
3. ABC sangat mahal untuk dikembangkan dan diimplementasikan karena biaya-biaya yang dikeluarkan semakin kompleks sehingga biaya administrasi akan menjadi lebih mahal. Di samping itu juga membutuhkan waktu yang lama untuk mengimplementasikannya secara total.

Dari pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa *ABC System* tidak sepenuhnya dapat diterapkan untuk semua perusahaan, karena pengelompokkan biaya yang sangat kompleks. Selain itu penerapan *ABC System* membutuhkan alokasi biaya dan waktu yang besar, namun secara jangka panjang *ABC System* memberikan informasi yang akurat untuk keputusan yang strategis.

Implementasi *Activity Based Costing System* pada Rumah Sakit

ABC pada mulanya dipergunakan untuk menghitung harga pokok produksi pada perusahaan manufaktur dengan kemampuan teknologi yang tinggi, di mana biaya

peralatan jauh lebih besar dibandingkan dengan biaya tenaga kerja, karena mekanisme proses produksi dapat dinyatakan secara otomatis (Poandy, 2016). Menurut Blocher et al. (2007) output dalam perusahaan jasa lebih sulit didefinisikan, aktivitas untuk memenuhi permintaan jasa juga lebih sulit diprediksi, dan biaya overhead atau biaya tak langsung sulit untuk dibandingkan ke produk atau output. Aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan jasa tidak sama antara yang satu dengan yang lain, karena masing-masing menerapkan strateginya (Sopiyan, 2012). Misalnya, strategi rumah sakit akan berbeda dengan strategi perusahaan yang bergerak di sektor hotel atau pariwisata. Produk dari rumah sakit akan lebih kompleks, karena terdiri dari jasa pengobatan dan rawat inap, serta penjualan obat. Selama menginap, pasien juga akan menerima layanan yang berbeda tergantung dari jenis-jenis rawat inap yang disediakan. Perbedaan layanan (jasa) yang diterima oleh setiap konsumen (pasien), menyebabkan aktivitas-aktivitas yang homogen, dan biaya yang ditimbulkan juga beragam. Jika pada perusahaan manufaktur keluaran sangat mudah diidentifikasi, maka pada perusahaan jasa produk keluaran harus diidentifikasi secara rinci, sehingga dapat dihitung berapa harga pokok produksi dan tarifnya. Menurut Anthony dan Govindarajan (2003) karakteristik perusahaan jasa berikut ini menyebabkan mengapa penerapan ABC System menjadi lebih sulit dibandingkan dengan perusahaan manufaktur, yaitu:

1. Pada perusahaan manufaktur barang-barang dapat disimpan sebagai persediaan yang akan menghasilkan pendapatan pada masa yang akan datang. Berbeda dengan perusahaan jasa yang jasanya tidak dapat disimpan sehingga harus meminimalisasi kapasitas yang tidak digunakan karena dianggap pemborosan. Oleh karena itu, perusahaan jasa menyesuaikan kapasitas sekarang dengan permintaan dalam dua cara, yaitu pertama, mencoba menstimulasi permintaan dalam periode tidak memuncak dengan upaya-upaya pemasaran dan konsesi harga. Kedua, menyesuaikan besarnya tenaga kerja untuk mengantisipasi permintaan dengan tindakan-tindakan seperti menjadwalkan aktivitas pelatihan pada periode sepi dan kompensasi pada jam kerja panjang dalam periode yang sibuk dengan waktu libur belakangan.
2. Kesulitan dalam pengendalian kualitas pada perusahaan jasa. Perusahaan jasa tidak dapat menilai kualitas produk sampai suatu saat jasanya diserahkan dan penilaianpun bersifat subyektif. Berbeda dengan perusahaan manufaktur yang dapat menginspeksi produk dengan mengukur secara kasat mata atau menggunakan instrumen (berat, warna, toleransi, kemurnian) sebelum diserahkan ke konsumen.
3. Perusahaan jasa merupakan perusahaan padat karya yang banyak menggunakan tenaga kerja manusia. Berbeda dengan perusahaan manufaktur yang menggunakan tenaga pengganti manusia dengan mesin sehingga dapat meningkatkan kualitas produk dan menurunkan biaya. Jadi meskipun perusahaan jasa menambah peralatan ataupun memperluas usaha, tetap menambah biaya ataupun pegawai.
4. Adanya multi unit yang cenderung sama pada perusahaan jasa memberikan dasar yang sama dalam menganalisis anggaran dan mengevaluasi kinerja.

Namun, Hilton (2005) menyatakan meskipun sulit diterapkan, *ABC System* sudah banyak diterapkan di perusahaan jasa, terutama di rumah sakit untuk menentukan tarif pelayanan yang lebih akurat. Menurut Hilton (2005) pada dasarnya tahap-tahap (implementasi) *ABC System* pada perusahaan jasa adalah sama dengan perusahaan manufaktur, yaitu mendapatkan informasi yang lebih akurat terhadap harga pokok atau biaya produksi dari jasa yang ditawarkan. Dengan demikian diharapkan dapat meningkatkan efektivitas biaya operasional untuk memperbaiki pelayanan kepada konsumen. Hilton (2005) mengemukakan bahwa tahap-tahap yang digunakan secara umum adalah: 1) mengidentifikasi aktivitas; 2) menetapkan *cost pools*; dan 3) menetapkan *cost driver*.

Agustin dan Dewi (2023) menentukan tahap-tahap implementasi *ABC System* pada Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Bulengleng adalah sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi aktivitas.
2. Mengklasifikasikan biaya berdasar aktivitas ke dalam berbagai aktivitas.
3. Mengidentifikasi *cost driver*.
4. Menentukan tarif per unit *cost driver*, dengan rumus:

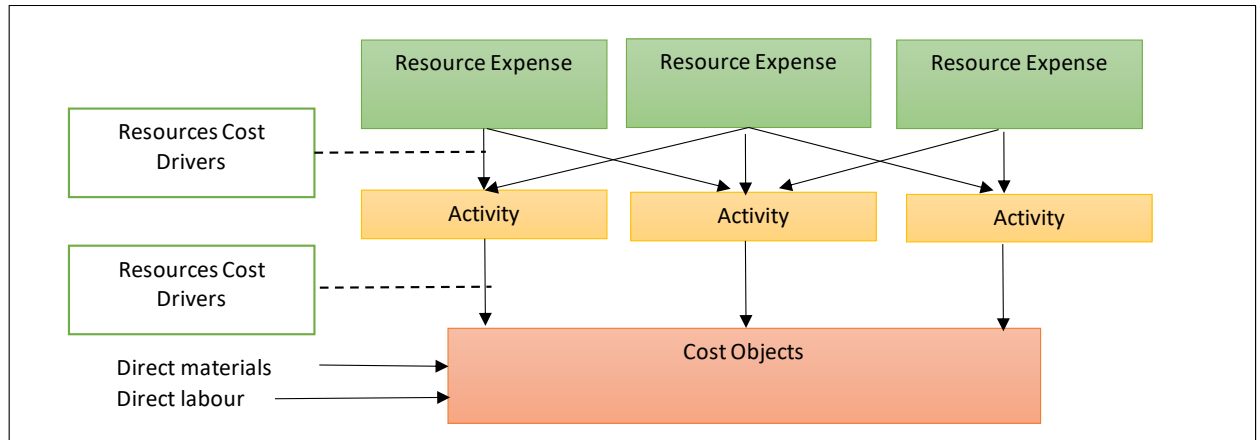
$$\text{tarif per unit cost driver} = \frac{\text{jumlah biaya aktivitas}}{\text{cost driver}}$$

5. Membebankan biaya kamar dengan menggunakan tarif *cost driver* dan ukuran aktivitas.
6. Pembebanan biaya overhead dari tiap aktivitas ke setiap kamar dihitung dengan, rumus:

$$\begin{aligned} \text{BOP yang dibebankan} \\ = \text{tarif per unit cost driver} \times \text{cost driver yang dipilih} \end{aligned}$$

Hidayah dan Kustiningsih (2021) menyatakan bahwa dalam penerapan sistem ABC pada perusahaan jasa, ada tiga hal yang perlu diperhatikan. **Pertama**, identifikasi dan perhitungan biaya yaitu melakukan identifikasi dan menghitung dengan memberikan harga pada setiap aktivitas yang dilakukan sehingga dapat memberikan kesempatan dalam pengoperasian agar lebih efisien. **Kedua**, permasalahan khusus yaitu permasalahan serupa yang terjadi antar perusahaan seperti perusahaan manufaktur dengan perusahaan jasa, yaitu sulitnya pengalokasian biaya pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan. Selain itu, jasa tidak dapat dimasukkan pada persediaan seperti perusahaan manufaktur, karena kapasitas yang tersedia namun tidak dapat digunakan untuk memunculkan biaya yang tidak dapat dihindari. **Ketiga**, keragaman output yaitu kesulitan yang muncul pada perusahaan jasa adalah pengidentifikasian output yang ada, perbedaan yang ada dalam perusahaan jasa adalah aktivitas-aktivitas pendukung pada hal yang berbeda yang sulit untuk ditentukan.

Tahapan tersebut dapat diilustrasikan ke dalam Gambar 2 berikut ini.



Gambar 2
Struktur *Activity Based Costing*
Sumber: Nugraha (2020)

Studi Pustaka Penelitian-penelitian sebelumnya

Dalam penelitian-penelitian terdahulu tentang studi kasus pada rumah sakit yang dirujuk, ditemukan bahwa penggunaan *ABC System* pada rumah sakit cenderung lebih akurat di dalam perhitungan harga pokok produksi untuk penetapan tarif layanan daripada menggunakan metode tradisional. Novianti et al. (2021) menghitung tarif rawat inap pada klinik Suherman Jember. Dari hasil perhitungan dengan menggunakan *ABC System* diperoleh hasil bahwa harga pokok lebih murah, namun hanya untuk kamar VIP, sedangkan kamar kelas utama lebih mahal. Afifudin dan Agung (2013) menghitung tarif kamar rawat inap dari Rumah Sakit Roemani Muhammadiyah Semarang dengan menggunakan *ABC System*. Pelayanan rawat inap rumah sakit Roemani mempunyai 4 tipe kamar yang ditawarkan sesuai dengan tingkat pasien yang ada, yaitu kelas III, kelas II, kelas I, dan kelas utama/VIP ward, di mana selama ini menggunakan metode menghitung tarif kamar rawat inapnya atas dasar *unit cost*. Perhitungan *unit cost* dilakukan secara terpisah untuk setiap jenis kelas kamar rawat inap. Hasil perhitungan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan metode *Activity Based Costing*, terdapat tarif yang terlalu rendah yaitu pada kelas IIB, PICU, BBRT, dan tarif kelas lain lebih tinggi. Andriyansah et al. (2013) membandingkan perhitungan harga pokok tarif rawat inap pada Rumah Sakit Islam Gondanglegi Malang, antara metode tradisional dengan *ABC System*. Pada Rumah Sakit ini terdapat 6 (enam) jenis kelas kamar rawat inap dengan harga yang berbeda. Dari hasil perhitungan ditemukan bahwa hasil perhitungan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan *ABC System*. Dari hasil tersebut dapat diketahui jika dibandingkan dengan metode tradisional, maka ABC

System memberikan tarif rawat inap yang lebih kecil kecuali pada Kelas III dan Kelas Anak. Metode ABC *System* sudah dapat memberikan keakuratan yang lebih baik karena telah melakukan penghitungan sesuai dengan sumber daya yang dikonsumsi tiap-tiap kelas kamar rawat inap. Urfah (2015) dalam penelitiannya membandingkan perhitungan tarif jasa rawat inap pada Rumah Sakit PUSRI Palembang, antara metode tradisional dengan ABC *System*. Perbedaan diantara tarif kamar rawat inap dengan metode tradisional dan metode ABC disebabkan karena pembebanan biaya tidak langsung pada masing-masing unit jasa. Pada metode tradisional, biaya tidak langsung dibebankan pada masing-masing unit jasa hanya dibebankan pada satu *cost driver* saja yaitu jumlah hari rawat inap pasien. Pada metode ABC, biaya tidak langsung dibebankan pada beberapa *cost driver* yang dianggap sebagai pemicu biaya dari suatu aktivitas sehingga metode ABC mampu mengalokasikan biaya aktivitas ke setiap unit jasa secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas dari setiap unit jasa. Dari hasil perhitungan menunjukkan bahwa harga pokok dengan metode ABC ternyata lebih tinggi daripada metode tradisional. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit sebenarnya mengalami kerugian atas pembebanan biaya overhead dengan perhitungan rumah sakit dibandingkan dengan perhitungan menggunakan metode ABC. Sayuri (2016) menemukan bahwa berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan di Rumah Sakit Paru Pamekasan menunjukkan bahwa dari perhitungan tarif layanan radiologi dan laboratorium dengan menggunakan metode ABC, apabila dibandingkan dengan peraturan Gubernur Jawa Timur maka metode ABC memberikan hasil yang lebih besar, disebabkan karena pembebanan biaya overhead masing-masing produk lebih rinci dengan menggunakan *driver*. Sehingga, tarif yang diberikan selama ini terlalu rendah untuk layanan radiologinya. Tarif yang terlalu rendah menyebabkan pendapatan dari rumah sakit tidak meningkat. Penelitian yang dilakukan oleh Saputra dan Putrayasa (2018) juga menunjukkan hal yang serupa. Penelitian dilakukan di Rumah Sakit Umum Graha Asih dengan menggunakan perhitungan metode ABC. Hasil perhitungan menunjukkan bahwa tarif rawat inap dengan menggunakan ABC *System*, apabila dibandingkan dengan tarif rawat inap yang digunakan oleh rumah sakit saat ini terlihat bahwa untuk Kelas I dan II memberikan hasil yang lebih kecil, sedangkan Kelas VIP A, Kelas VIP B, dan Kelas III memberikan hasil yang lebih besar. Perbedaan tarif yang terjadi disebabkan karena pembebanan biaya overhead pada masing-masing produk. ABC *System* telah mampu mengalokasikan biaya aktivitas ke setiap kamar secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas. Bachtiar dan Putri (2019) menganalisis tarif rawat inap rumah sakit dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* dengan *cost driver* pada Rumah Sakit ST. Khadijah Pinrang. Dari hasil perhitungan menunjukkan bahwa perbandingan harga pokok rawat inap untuk kelas VIP Room menurut metode tradisional dengan metode ABC, untuk metode tradisional Rp650.000,00 dan metode ABC Rp587.527,57 sehingga terdapat selisih sebesar

Rp62.472,40 dan untuk kelas VIP menggunakan metode konvensional sebesar Rp555.000,00 dan metode ABC sebesar Rp556.709,11 sehingga terdapat selisih harga sebesar Rp1.709,11. Kemudian harga tarif rawat inap dengan metode tradisional untuk rawat inap kelas 1 Rp255.000,00 dan metode ABC sebesar Rp500.607,12 sehingga terdapat selisih sebesar Rp245.607,10 dan untuk kelas 2 harga tarif rawat inap dengan metode konvensional Rp190.000,00 dan metode ABC sebesar Rp366.320,36 sehingga terdapat selisih harga sebesar Rp176.320,40 sedangkan untuk kelas 3 harga tarif rawat inap dengan metode konvensional Rp170.000,00 dan metode ABC sebesar Rp291.308,31 sehingga terdapat selisih harga rawat inap sebesar Rp121.308,30. Penelitian oleh Uluputy dan Dewita (2021), menyebutkan bahwa perhitungan harga pokok jasa rawat inap pasien yang dapat diketahui dengan menggunakan *ABC System* dianggap cocok untuk diterapkan karena perhitungan harga pokok rawat inap dilakukan dengan penelusuran ke aktivitas-aktivitas yang mengonsumsi sumber daya pada rawat inap. Dalam perhitungan menggunakan ABC, menunjukkan bahwa pembebanan biaya menurut kegiatan konsumsi sumber daya yang dilakukan pada setiap bagian perhitungan tarif jasa rawat inap pasien. Sehingga dengan hal ini berpengaruh terhadap pembebanan pasien, yang berarti bahwa biaya yang dikeluarkan untuk pasien yang lebih mahal bila dibandingkan dengan tarif sebelumnya. Selanjutnya, hasil yang berbeda dalam penelitian Agustin dan Dewi (2023). Penelitian ini menunjukkan perbandingan tarif jasa rawat inap dengan menggunakan ABC dengan perhitungan Akuntansi Biaya tradisional pada Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Buleleng. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: (1) Tarif jasa rawat inap dengan metode ABC untuk kelas VIP A sebesar Rp1.030.454,00, VIP B sebesar Rp2.093.247,00, VIP C sebesar Rp1.991.047,00, kelas I sebesar Rp1.009.254,00 kelas II sebesar Rp940.693,00 dan kelas III sebesar Rp894.562,00. (2) Jika dibandingkan dengan tarif yang digunakan oleh RSUD Kabupaten Buleleng maka metode ABC memberikan hasil lebih besar untuk kelas VIP A, VIP B, VIP C, Kelas I, Kelas II, dan Kelas III.

Evaluasi Implementasi *ABC System* Terhadap Rumah Sakit

Activity Based Costing merupakan salah satu alat yang efektif dalam perusahaan jasa untuk dapat menelusuri biaya dari jasa yang dihasilkan dan membantu dalam penerapan kualitas total di perusahaan jasa dengan mendorong manajemen untuk menganalisis aktivitas dan menentukan nilainya bagi para pelanggan (Nasution et al., 2021). Bahadori et al. (2012) mengkaji penerapan *Activity Based Costing* di salah satu rumah sakit di Iran, melalui analisis biaya pada bagian unit pelayanan kesehatan yang dapat memberikan informasi efektivitas dan efisiensi pada penyediaan jasa dan sistem harga. Dengan menggunakan *Activity Based Costing* dalam identifikasi aktivitas penambahan nilai di dalam organisasi dapat menghilangkan aktivitas yang tidak

memiliki nilai tambah, sehingga dapat mencegah adanya rekayasa logistik bagi layanan dan penyediaan di berbagai departemen perawatan kesehatan.

Namun, di beberapa negara, aplikasi penggunaan metode *Activity Based Costing* hanya terbatas pada sektor manufaktur, swasta, sektor publik (Nasution, 2021). Haladu (2016) menemukan kemungkinan bahwa dalam perusahaan jasa lebih menggunakan metode *Activity Based Management* dibandingkan *Activity Based Costing*. Penelitian Sarokolaei, et al. (2012) juga menemukan hal yang sama, pada sektor perbankan di Iran bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara biaya dihitung dengan penetapan *Activity Based Costing* dan dengan metode tradisional untuk simpanan pada bank saat ini dan deposito, sehingga penerapan *Activity Based Costing* pada perusahaan jasa bergantung pada bagaimana perusahaan memahami *Activity Based Costing* dan menentukan biaya variabel.

Dari pembahasan diatas dapat disimpulkan bahwa implementasi *ABC System* untuk masing-masing rumah sakit akan memberikan hasil yang berbeda. Kebutuhan akan penerapan metode ABC haruslah memperhatikan hal-hal sebagai berikut (Nugraha, 2020):

1. Kondisi yang menyebabkan implementasi *ABC System*

Rumah sakit sebagai fasilitas kesehatan tingkat lanjutan dituntut melakukan efisiensi pelaksanaannya, sehingga ketepatan perhitungan biaya-biaya sangatlah penting.

2. Tujuan dari implementasi *ABC System*

Bagaimana analisis selisih antara hasil perhitungan biaya satuan layanan tertentu yang disertai tindakan eksisi dengan metode *Activity Based Costing* jika dibandingkan dengan perhitungan rumah sakit dan tarif metode tradisional.

3. Bagaimana implementasi *ABC System* berjalan

Dari perbandingan biaya antara dengan metode ABC dan perhitungan rumah sakit manakah yang memberikan hasil lebih akurat?

4. Apa pelajaran (*lesson learned*) dari implementasi *ABC System*

ABC memberikan hasil perhitungan biaya paling rendah, namun perlu diperhatikan bahwa ketepatan informasi biaya adalah hal yang paling penting.

SIMPULAN

Penentuan harga pokok produksi yang akurat juga berlaku di sektor jasa dan nirlaba. Dalam perusahaan ini, harga pokok produksi juga diperlukan sebagai salah satu dasar penentuan tarif jasa yang diberikan. *Activity Based Costing* merupakan salah satu alat yang efektif dalam perusahaan jasa untuk dapat menelusuri biaya dari jasa yang dihasilkan dan membantu dalam penerapan kualitas total di perusahaan jasa dengan mendorong manajemen untuk menganalisis aktivitas dan menentukan nilainya bagi para pelanggan.

Tugas rumah sakit memberikan pengobatan serta perawatan pada pasien, dan menawarkan pelayanan bagi masyarakat setempat (Agustin dan Dewi, 2023). Pelo (2012) dalam Uluputty dan Dewita (2021) menyatakan bahwa rumah sakit dituntut untuk dapat memanfaatkan teknologi dan tenaga-tenaga ahli medis di bidang kesehatan, bidang komunikasi, informasi, dan bidang transportasi yang mendukung jasa pelayanan kesehatan sehingga rumah sakit tersebut mampu memberikan pelayanan kesehatan yang baik. Pemanfaatan berbagai teknologi tersebut dan tenaga-tenaga ahli membuat biaya operasional yang dikeluarkan oleh rumah sakit menjadi besar dan akan berdampak pada tarif rawat yang tinggi. Untuk mengendalikan biaya tersebut, pihak rumah sakit memerlukan sistem akuntansi yang tepat khususnya metode perhitungan tarif jasa rawat inap untuk menghasilkan informasi biaya yang akurat yang berkenaan dengan biaya aktivitas pelayanannya. Beberapa hal yang harus dilakukan terhadap penerapan *ABC System* pada perusahaan jasa, yaitu:

1. Mengidentifikasi dan memaknai setiap aktivitas sehingga pengoperasian lebih efisien.
2. Mengatasi permasalahan yaitu sulitnya mengalokasikan biaya ke aktivitas.
3. perusahaan jasa tidak memiliki persediaan seperti halnya perusahaan manufaktur, sehingga menimbulkan biaya yang tidak dapat dihindari karena terdapat kapasitas yang tidak dapat dipakai.
4. Kesulitan-kesulitan dalam mengidentifikasi output yang ada, karena keragamannya.

Berdasarkan penelitian-penelitian terdahulu ABC penggunaan *ABC System* pada rumah sakit cenderung lebih akurat di dalam perhitungan harga pokok produksi untuk penetapan tarif layanan daripada menggunakan metode tradisional. Namun, penerapan *Activity Based Costing* pada rumah sakit bergantung pada bagaimana perusahaan memahami *Activity Based Costing* dan menentukan biaya variabel, sehingga perhitungan yang dilakukan dapat akurat.

Ada beberapa kelemahan dalam penerapan *ABC System* terhadap rumah sakit, yaitu: 1) meminimalisasi kapasitas yang tidak digunakan karena dianggap pemborosan; 2) kesulitan dalam pengendalian kualitas pada perusahaan jasa; 3) perusahaan jasa merupakan perusahaan padat karya yang banyak menggunakan tenaga kerja manusia; dan 4) adanya multi unit yang cenderung sama pada perusahaan jasa memberikan dasar yang sama dalam menganalisis anggaran dan mengevaluasi kinerja.

SARAN

Suatu perbandingan perlu dilakukan mengenai perhitungan harga pokok rumah sakit dengan *ABC System* dengan melihat perbandingan biaya-biaya overhead pabrik beserta aktivitasnya apakah sama atau tidak. Di samping itu perlu juga adanya penelitian lebih lanjut tentang efektivitas *ABC System* pada kinerja rumah sakit.

DAFTAR PUSTAKA

- Afifudin, M. & R. E. W. Agung. 2013. Penerapan Activity Based Costing System Sebagai Dasar Penetapan Tarif Jasa Rawat Inap Pada Rumah Sakit Roemani Muhammadiyah Semarang. *Jurnal Maksimum*, Vol. 3, No. 2, pp. 1-7.
- Agustami, S. & D. Irawan. 2014. Analisis Perbandingan Sistem Tradisional Dengan Sistem Activity Based Costing Dalam Perhitungan Harga Pokok Produksi Di PT. Pindad (PERSERO). *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 2, No. 1, pp. 261-268.
- Agustin, G. K. W. & P. E. D. M. Dewi. 2023. Analisis Penerapan Metode Activity Based Costing dalam Menentukan Tarif Jasa Rawat Inap pada Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Buleleng. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika*, Vol. 13, No. 1, pp. 23-31.
- Ahmad, K. 2014. *Akuntansi Manajemen Dasar-Dasar Konsep Biaya dan Pengambilan Keputusan*. Edisi Revisi. Cetakan 9. Rajawali Press. Jakarta.
- Akyol, D. E., G. Tuncel, & G. M. Bayhan. 2005. A Comparative Analysis of Activity-Based Costing and Traditional Costing. World Academy of Science. *Engineering and Technology* 3, pp. 44-47.
- Andriyansah, R., S. R. Handayani, & D. F. Azizah. 2013. Penerapan Metode Activity Based Costing Dalam Penetapan Tarif Rawat Inap Pada Rumah Sakit (Studi Pada Rumah Sakit Islam Gondanglegi Malang). *Jurnal Administrasi Bisnis*, Vol. 4, No. 1, pp. 1-8.
- Anthony & Govindarajan. 2003. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Salemba Empat. Jakarta.
- Aulia, Fena & Khairul Anam. 2015. Penerapan Activity Based Costing System Dalam Perhitungan Profitabilitas Produk Pada UD. Niaga Bakti. *IQTISHADIA: Jurnal Ekonomi & Perbankan Syariah*, Vol. 2, pp. 44-62.
- Bachtiar, Y. & D. S. A. A. Putri. 2019. Penerapan Metode Activity Based Costing Dalam Menentukan Jumlah Tarif Jasa Rawat Inap Pada Rumah Sakit St. Khadijah Pinrang. *Jurnal Equilibrium*, Vol. 8, No. 2, pp. 38-50.
- Bahadori, M., S. Babashahy, E. Teymourzadeh, & S. M. Hakimzadeh. 2012. Activity Based Costing in Health Care Center: A Case Study of Iran. *African Journal of Business Management*, Vol. 6, No. 6.
- Blocher, E. J., K. H. Chen, G. Cokins, & T. W. Lin. 2005. *Manajemen Biaya: Penekanan Strategis*. Edisi Ketiga. Salemba Empat. Jakarta.

- Carter, W. K. & M. F. Usry. 2006. *Akuntansi Biaya*. Diterjemahkan oleh Krista. Sale. Jakarta.
- Haladu, A. 2016. The Practicability of Activity-Based Costing in Service Firms. *International Journal of Management Research and Reviews*, Vol. 6, No. 7, pp. 876-886.
- Hidayah, B. N. & N. Kustiningsih. 2021. Penerapan Activity Based Costing System Dalam Menentukan Harga Pokok Jasa Pemasangan GPS pada PT SLI Transekonomika. *Akuntansi Bisnis dan Keuangan*, Vol. 1, No. 4, pp. 365-375.
- Hilton, R. W. 2005. *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. McGraw-Hill/Irwin.
- Koeshardjono, R. Hery, K. Hudzafidah, & N. F. Marush. 2016. Analisis Penerapan Metode Activity Based Costing Method Untuk Meningkatkan Akurasi Dalam Menentukan Perhitungan Harga Pokok Produksi. *Jurnal Ecobuss*, Vol. 4, No. 2, pp. 97-109.
- Mahal, I. & A. Hossain. 2015. Activity-Based Costing (ABC) - An Effective Tool for Better Management. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6, No. 4, pp. 66-73.
- Nasution, F. F., T. J. Prasetyo, & A. Komalasari. 2021. Implementasi Activity Based Costing pada Perusahaan Manufaktur, Jasa, dan UMKM, Sebuah Studi Literatur. *Jurnal Manajemen dan Jurnal Akuntansi*, Vol. 6, No. 2, pp. 116-129.
- Noviyanti, D. Cahyono, N. C. Yulianti, & E. Fitriya. 2021. Penerapan Activity Based Costing System dalam Penentuan Tarif Rawat Inap Klinik Suherman Jember. *Jurnal ABDI Indonesia*, Vol. 1, No. 2, pp. 104-114.
- Nugraha, A. 2020. Implementasi Metode Activity Based Costing (ABC) Pada Usaha Jasa. *Prosiding SENTRA: Seminar Nasional Teknologi dan Rekayasa*, Vol. 4, No. 6, pp.13-18.
- Nuryadi & W. J. Pudjirahardjo. 2020. Role of Direct Cost in Unit Cost Based on Activity-Based Costing in the Inpatient Room of the MS General Hospital. *Advances in Health Sciences Research*, Vol. 22, pp. 378-385.
- Olivia, H. 2020. Penerapan Activity Based Costing Sebagai Dasar Penentuan Harga Jual Produk UMKM. *Jurnal TIN: Terapan Informatika Nusantara*, Vol. 1, No. 4, pp. 182-185.
- Poandy, J. 2016. Analisis Penerapan Activity Based Costing System Dalam Menentukan Harga Pokok Kamar Pada The Belagri Hotel and Convention Sorong. *Jurnal Pitis AKP*, Vol. 1, No. 1, pp. 1-10.

- Rahmaji, D. 2013. Penerapan Activity-Based Costing System untuk Menentukan Harga Pokok Produksi PT. Celebes Mina Pratama. *Jurnal EMBA*, Vol. 1, No. 3, pp. 63-73.
- Samryn, L. M. 2012. *Akuntansi Manajemen Informasi Biaya Untuk Mengendalikan Aktivitas Oprasi dan Investasi*. Edisi Pertama. Kencana. Jakarta.
- Saputra, M. D. & M. A. Putrayasa. 2018. Analisis Activity Based Costing dalam Menentukan Besarnya Tarif Jasa Rawat Inap. *Jurnal Bisnis dan Kewirausahaan*, Vol. 14, No. 3, pp. 133-141.
- Sari, S. W. & W. Kawedar. 2018. Implementasi Metode Activity Based Costing Dalam Menentukan Unit Cost Poliklinik (Studi Kasus Pada Rumah Sakit Nasional Diponegoro). *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 5, No. 4, pp. 1-7.
- Sarokolaei, M. A., M. Ebrati, V.T. Khanghah, & M. Ebrati. 2012. A Comparative Study of Activity-Based Costing System and The Traditional System: A Case Study of Refah Bank. *African Journal of Business Management*, Vol. 6, No. 45, pp. 11221-11230.
- Sayuri. 2016. Penerapan Metode Activity Based Costing Pada Tarif Layanan Radiologi dan Laboratorium Terhadap Pendapatan Rumah Sakit Paru Pamekasan. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, Vol. 1, No. 2, pp. 123-139.
- Sharasanti, D. A. 2020. Implikasi Penerapan Activity Based Costing System Terhadap Kinerja Perusahaan dan Keunggulan Bersaing. *Jurnal Bisnis Perspektif*, Vol. 12, No. 2, pp. 149-172.
- Sopiyan A.R. 2012. Konsep dan Implementasi Activity Based Costing System. *Jurnal Media Wahana Ekonomika*, Vol. 8, No. 4, pp. 38-48.
- Uluputty, N. F. & Dewita. 2021. Penerapan Activity Based Costing Pada Tarif Jasa Rumah Sakit (Studi Pada RSUD Kabupaten Bantaeng). *BIJAC: Bata Ilyas Journal of Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 18-29.
- Urfah, H. 2015. Analisis Penerapan Activity Based Costing Dalam Penentuan Tarif Jasa Rawat Inap (Studi Kasus Pada Rumah Sakit Pusri Palembang). *Akuntabilitas: Jurnal Penelitian dan Pengembangan Akuntansi*, Vol. 9, No. 2, pp. 163-194.
- Zed, M. 2008. *Metode Penelitian Kepustakaan*. Penerbitan Jakarta. Yayasan Obor Indonesia. Jakarta.