

PENENTUAN BIAYA PEMERIKSAAN DENGAN METODE ACTIVITY BASED COSTING PADA LABORATORIUM KLINIK PRIMA

Indah Setya Utami
indah.setyautami87@gmail.com

Dini Widyawati

Abstract

At this time the competition in the business world is not come from local competitors but it also comes from international competitors. In order to win the competition, companies must have high competitiveness in characterizing qualified product and cost effectiveness. This research is meant to find out the implementation of activity based costing in determining the laboratory diagnostic service cost at Laboratorium Klinik Prima accurately. The activity based costing method is conducted by identifying activities and correlating it with cost driver to calculate cost pool rate in the allocation of overhead cost, so cost distortion does not occur in the determination of diagnostic cost. The result of this research shows that the implementation of activity based costing method in determining the diagnostic cost will result more accurate cost so it is feasible to be applied by Laboratorium Klinik Prima for the hematology diagnostic cost is Rp30,700,88; chemical clinic cost is Rp29,081,18; immunology cost is Rp32,044,63 and microbiology cost is Rp29,528,26.

Keywords: activity based costing, cost pool rate, cost allocation, cost distortion.

Abstrak

Pada saat ini dunia usaha pasti akan mengalami persaingan yang berasal tidak hanya dari pesaing lokal tetapi juga pesaing internasional. Untuk dapat unggul dalam persaingan, perusahaan harus mempunyai daya saing tinggi dalam mengkararakteristik produk yang berkualitas dan efektifitas biaya. Dalam penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penerapan *activity based costing* dalam penentuan biaya pemeriksaan jasa pelayanan laboratorium di Laboratorium Klinik Prima secara lebih akurat. Metode *activity based costing* dilakukan dengan cara mengidentifikasi aktivitas yang timbul selama proses pengerjaan jasa pemeriksaan dan menghubungkan dengan *cost driver* untuk menghitung tarif *cost pool* pada alokasi biaya overhead, sehingga tidak terjadi distorsi biaya dalam penentuan biaya pemeriksaan. Hasil dari penelitian ini adalah dengan penggunaan metode *activity based costing* dalam penentuan biaya pemeriksaan akan menghasilkan biaya yang lebih akurat sehingga layak untuk dipakai oleh Laboratorium Klinik Prima yaitu untuk biaya pemeriksaan hematologi sebesar Rp. 30.700,88 ; kimia klinik Rp. 29.081,18 ; imunologi Rp. 32.044,63 dan mikrobiologi sebesar Rp.29.528,26.

Kata kunci : *Activity based costing*, tarif *cost pool*, alokasi biaya, distorsi biaya.

PENDAHULUAN

Perekonomian suatu negara dalam jumlah besar tergantung pada industri-industri yang ada khususnya sektor jasa seperti perusahaan transportasi, pelayanan kesehatan, perusahaan asuransi, jasa pariwisata ataupun lembaga keuangan. Dalam dunia usaha pasti akan mengalami persaingan yang ketat, dan akhir-akhir ini jenis persaingan yang muncul tidak hanya dari pesaing lokal tetapi juga pesaing internasional. Iklim kompetitif mengharuskan perusahaan untuk mampu bersaing. Demi menjaga kelangsungan hidup perusahaan, visi mempertahankan dan meningkatkan prestasi dan *prestige* sangat dibutuhkan. Untuk itu setiap perusahaan akan berorientasi pada peningkatan laba yang optimal sebagai visi pengembangan usahanya.

Persaingan perusahaan di lingkungan bisnis global tersebut menuntut perusahaan untuk mendasarkan kebutuhan konsumen. Untuk dapat unggul dalam persaingan,

perusahaan harus mempunyai daya saing yang tinggi dalam mengkararakteristik produk berkualitas, efektifitas biaya dan fleksibilitas. Semakin baiknya kualitas maka akan semakin diminati oleh konsumen. Biaya yang efektif sangat diperlukan oleh sebuah perusahaan, karena perusahaan akan lebih sedikit mengeluarkan biaya, untuk dapat meningkatkan labanya dengan tentu saja tidak mengurangi kualitas dari produknya. Fleksibilitas diartikan bahwa aktivitas yang dilakukan tidak terpatok pada apa yang sudah ada saja akan tetapi juga dapat membaca keinginan konsumen sehingga perusahaan tidak terkesan kaku dalam menjalankan usahanya.

Tidak banyak orang yang memahami bahwa harga pokok produk dan jasa merupakan refleksi dari kemampuan suatu organisasi dalam memproduksi barang dan jasa. Semakin tinggi kemampuan mengelola biaya (*cost*), maka akan semakin baik produk barang dan jasa yang ditawarkan terhadap konsumen baik dari sisi harga maupun kualitasnya. Dalam kondisi yang tersebut diatas menjadikan manajer yang harus bertanggung jawab untuk menentukan strategi perusahaan, sehingga manajer akan membutuhkan informasi yang cepat, tepat dan akurat sebagai landasan pengambilan keputusan terkait kebijaksanaan perusahaan terutama dalam penentuan harga pokok produk (HPP).

Semakin menjamurnya perusahaan jasa terutama yang bergerak di bidang kesehatan, menyebabkan semakin ketatnya persaingan antara laboratorium klinik. Selain itu pada saat ini, pola pikir masyarakat terhadap kesehatan juga telah mengalami perubahan. Dulu masyarakat hanya akan memeriksakan kesehatan saat mereka sudah mengalami keluhan dengan kesehatannya, namun sekarang masyarakat tidak lagi menunggu sakit untuk memeriksakan kondisi kesehatannya, akan tetapi mereka lebih memilih untuk rutin melakukan pemeriksaan kesehatan pada umumnya (*general medical check up*) untuk mengetahui kondisi kesehatannya. Dengan demikian, walaupun konsumen dalam bidang kesehatan khususnya laboratorium saat ini semakin banyak, tetapi persaingan antar laboratorium juga tidak kalah banyak baik laboratorium lokal maupun luar negeri.

Selain kualitas dan pelayanan, harga merupakan faktor yang sangat berpengaruh dalam merebut perhatian para konsumen maupun calon konsumen. Untuk mencapai hal-hal tersebut diatas, maka perusahaan diharuskan bisa menjalankan manajemen perusahaannya agar menjadi lebih efisien dan kompetitif. Semakin tinggi tingkat persaingan, maka perusahaan perlu menerapkan beberapa strategi untuk dapat memenangkan persaingan. Salah satu strategi yang paling penting adalah dengan menekan harga jual produknya. Untuk dapat memenuhi tantangan dalam menekan harga jual, maka perusahaan perlu memperhitungkan harga pokok produksi dan banyak perusahaan yang menggunakan sistem akuntansi tradisional untuk menentukan harga pokok produksi, sehingga penentuan harga pokok produksi kemungkinan menjadi kurang sistematis.

Menurut Cooper dan Kaplan (2001: 286-289) *Activity Based Costing System* ini berfokus pada proses penentuan biaya produk (*product costing*) yaitu dengan cara menentukan aktivitas-aktivitas yang diserap produk tersebut selama proses produksi. *Activity Based Costing System* mampu menyediakan informasi perhitungan biaya yang lebih baik dan dapat membantu pihak manajemen dalam mengelola perusahaan secara efisien serta memperoleh pemahaman yang lebih baik atas keunggulan kompetitif, kekuatan, dan kelemahan perusahaan. Sehingga dengan metode *activity based costing* dapat menyajikan informasi harga pokok secara cermat dan akurat bagi kepentingan Laboratorium Klinik Prima

Berdasarkan uraian diatas maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah : Bagaimana penerapan metode *activity based costing* untuk meningkatkan keakuratan penentuan biaya pemeriksaan pada laboratorium klinik Prima. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penerapan metode *activity based costing* dalam penentuan biaya pemeriksaan untuk setiap jasa pemeriksaan di Laboratorium Klinik Prima secara lebih akurat.

TINJAUAN TEORITIS

Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya merupakan akuntansi yang membicarakan tentang penentuan harga pokok dari suatu produk yang diproduksi, baik untuk memenuhi pesanan dari pemesan maupun untuk menjadi persediaan barang dagangan yang akan dijual (Halim, 1997: 3). Harga pokok dapat digunakan untuk menunjukkan pengorbanan sumber ekonomi dalam pengolahan bahan baku menjadi produk. Akuntansi biaya melakukan proses pencatatan, penggolongan dan penyajian biaya pembuatan dan penjualan produk dengan cara-cara tertentu yang sistematis. Menurut Mulyadi (1991:7) ada 3 manfaat utama yang diperoleh dari informasi akuntansi biaya, yaitu : 1) untuk menentukan harga pokok produksi, 2) pengendalian biaya dan 3) untuk pengambilan keputusan khusus.

Akuntansi biaya menyediakan informasi biaya yang memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan alokasi berbagai sumber ekonomi untuk menjamin dihasilkannya keluaran yang memiliki nilai ekonomi yang lebih tinggi dibanding dengan nilai masukan dikorbankan.

Konsep Biaya dan Klasifikasi Biaya

Biaya (*cost*) dapat digolongkan menjadi dua bagian, yaitu : aktiva atau aset dan beban atau *expense*. Biaya akan dicatat sebagai aktiva atau aset apabila memberikan manfaat lebih dari satu periode akuntansi. Sedangkan biaya akan dicatat sebagai beban atau *expense* jika memberikan manfaat pada periode akuntansi berjalan.

Menurut Hansen dan Mowen (2006:50), biaya dikelompokkan kedalam dua kategori fungsional utama, antara lain : a) biaya produksi (*manufacturing cost*) adalah biaya yang berkaitan dengan pembuatan barang dan penyediaan jasa. Biaya produksi dapat diklasifikasikan menjadi : bahan baku langsung, biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead. b) Biaya non produksi (*non-manufacturing cost*) adalah biaya yang berkaitan dengan fungsi perancangan, pengembangan, pemasaran, distribusi, layanan pelanggan, dan administrasi umum.

Pengertian Harga Pokok Produksi

Menurut Hansen dan Mowen (2006), harga pokok produksi mewakili jumlah biaya barang yang diselesaikan pada periode tersebut. Sedangkan menurut Soemarso (2004), biaya yang telah diselesaikan selama suatu periode disebut harga pokok produksi barang selesai (*cost of good manufactured*) atau disingkat dengan harga pokok produksi.

Penentuan harga pokok produksi bertujuan untuk mengetahui berapa besarnya biaya yang dikorbankan dalam hubungannya dengan pengolahan bahan baku menjadi barang jadi yang siap untuk dipakai dan dijual dan dapat digunakan sebagai pedoman dan sumber informasi bagi pimpinan untuk mengambil keputusan.

Sistem Biaya Tradisional dan Kelemahannya

Sistem biaya tradisional adalah semua biaya diklasifikasikan sebagai biaya tetap dan biaya variabel berkaitan dengan perubahan unit atau volume produk yang diproduksi. Menurut Mulyadi dan Setyawan (2000:404-405) ada beberapa kelemahan dalam sistem biaya tradisional, yaitu : a) hanya menggunakan biaya tenaga kerja langsung sebagai dasar untuk mengalokasikan biaya overhead pabrik dari pusat biaya kepada produk dan jasa. Hal ini menimbulkan suatu kegagalan dalam menyerap konsumsi overhead yang benar menurut produk dan jasa individual, b) hanya dasar alokasi yang berkaitan dengan volume yang digunakan untuk mengalokasikan biaya overhead pabrik dari pusat biaya kepada produk dan jasa. Maksudnya yaitu membagi biaya overhead ke dalam unit, sehingga biaya-biaya yang timbul tidak dapat tertelusur dan juga tidak dapat menemukan cara untuk mengurangi biaya karena produk dan jasa yang dihasilkan berdasarkan kuantitas, c) pusat biaya terlalu besar. Sistem tradisional terutama memfokuskan pada kinerja keuangan jangka pendek, sehingga sistem tradisional ini jika digunakan untuk penetapan harga dan untuk mengidentifikasi produk dan jasa yang menguntungkan, angka-angkanya tidak dapat diandalkan, d) tidak memperdulikan biaya pemasaran. Akuntansi biaya dalam sistem tradisional ini hanya sedikit memperdulikan biaya pemasaran, sehingga manajemen tidak memperoleh informasi biaya yang memungkinkan bagi manajemen untuk menganalisis profitabilitas saluran distribusi, metode pemasaran, jumlah order, daerah pemasaran dan sebagainya.

Sistem biaya tradisional akan dapat mengukur harga pokok produk dengan tepat bila semua sumber daya yang dikonsumsi oleh produk memiliki proporsi yang sama dengan jumlah unit yang diproduksi, akan tetapi karena dalam sistem konvensional menggunakan dasar pembebanan ini, sedangkan produk mengkonsumsi sebagian besar sumber daya pendukung yang proporsinya tidak sama dengan jumlah unit yang dihasilkan, sehingga terjadi distorsi biaya. Menurut Supriyono (1994:36) ada 2 macam distorsi biaya yaitu : biaya yang terlalu rendah (*undercosted*) untuk produk yang bervolume kecil dan biaya yang terlalu tinggi (*overcosted*) untuk produk yang bervolume besar.

Activity Based Costing (ABC)

ABC merupakan sistem informasi tentang pekerjaan (atau aktivitas) yang mengkonsumsi sumber daya dan menghasilkan nilai bagi customer (Mulyadi dan Setiawan, 2000:405). Menurut Maher dan Deakin (1996), *activity based costing* adalah metode perhitungan biaya yang membebaskan biaya pertama dan pada kegiatan untuk tiap produk. Menurut Blocher et al. (2000) *ABC system* adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebaskan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas. Dalam penerapannya, terdapat beberapa kriteria penerapan *activity based costing* pada perusahaan, antara lain : a) *Product diversity*, menunjukkan jumlah dan keanekaragaman *product families* yang ditawarkan. b) *Support diversity*, menunjukkan jumlah dan keanekaragaman aktivitas yang mengakibatkan tingginya pengeluaran biaya overhead. c) *Common processes*, menunjukkan tinggi rendahnya tingkat kegiatan yang dilakukan secara bersama untuk menghasilkan produk-produk tertentu. d) *Period cost allocation*, menunjukkan kemampuan sistem akuntansi biaya yang mengalokasikan biaya periode secara akurat. e) *Rate of growth of period costs*, menunjukkan tingkat kecepatan pertumbuhan biaya periode sepanjang tahun. Perusahaan yang memiliki tingkat pertumbuhan biaya periode yang pesat. f) *Pricing freedom*, menunjukkan tingkat independensi perusahaan dalam menentukan harga sehingga menghasilkan *product profitability*. g) *Periode expense ratio*, menunjukkan kemungkinan terjadinya distorsi biaya produk secara material. Ini berkaitan dengan seberapa besar tingkat pengaruh penurunan ataupun kenaikan biaya dengan proporsi laba. h) *Strategic considerations*, menunjukkan

seberapa penting informasi biaya dimanfaatkan dalam proses pengambilan keputusan manajemen. i) *Cost reduction effort*, menggambarkan seberapa penting akurasi pelaporan alokasi biaya periode untuk pengambilan keputusan internal manajemen. j) *Analysis of frequency*, menunjukkan tinggi rendahnya kegiatan-kegiatan yang berkaitan dengan analisis biaya pada produk.

Ada dua hal mendasar yang harus dipahami sebelum kemungkinan penerapan metode ABC, yaitu : a) biaya berdasarkan non unit harus merupakan prosentase yang signifikan dari biaya overhead. b) rasio konsumsi antara aktivitas berdasarkan unit dan berdasarkan non unit harus berbeda.

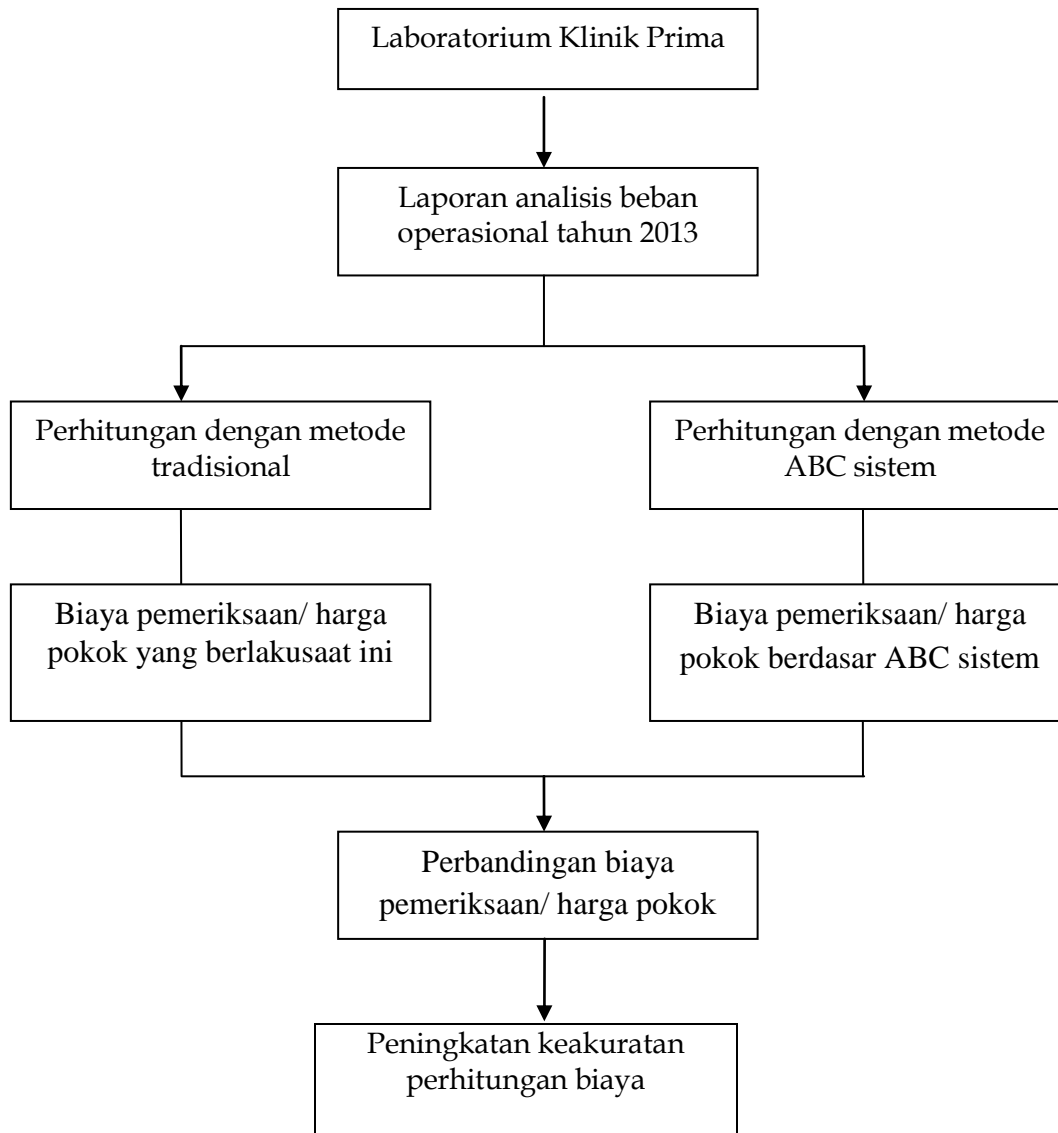
Tahap penentuan harga pokok berdasarkan aktivitas meliputi empat langkah sebagai berikut : a) penggolongan berbagai aktivitas, b) Menghubungkan berbagai biaya dengan setiap kelompok aktivitasnya, c) Menentukan kelompok-kelompok biaya yang homogen. Kelompok biaya (*cost pool*) yang homogen adalah sekumpulan biaya overhead yang terhubung secara logis dengan tugas-tugas yang dilaksanakan dan berbagai macam biaya tersebut dapat diterangkan oleh penyebab biaya (*cost driver*) tunggal dan d) Menentukan tarif kelompok. Tarif kelompok (*pool rate*) adalah tarif biaya overhead per unit *cost driver* yang dihitung untuk suatu kelompok aktivitas.

Dalam tahap penggolongan berbagai aktivitas, semua aktivitas diklasifikasikan ke dalam beberapa kelompok yang mempunyai suatu interpretasi fisik yang mudah dan jelas serta cocok dengan segmen-segmen proses produksi yang dapat dikelola. Aktivitas dikelompokkan ke dalam 4 kategori aktivitas (Supriyono, 1994:237) : 1) Aktivitas berlevel unit (*unit level activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali satu unit produk diproduksi, besar kecilnya dipengaruhi oleh jumlah unit produk yang diproduksi. 2) Aktivitas berlevel batch (*batch level activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan setiap kali suatu batch produk diproduksi. 3) Aktivitas berlevel produk atau aktivitas penopang produk (*product sustaining activities*) adalah aktivitas yang dikerjakan untuk mendukung berbagai produk yang diproduksi oleh perusahaan. 4) Aktivitas berlevel fasilitas (*facility level activities*) atau aktivitas penopang fasilitas (*facility sustaining activities*) adalah aktivitas untuk menopang proses pemanufakturan secara umum yang diperlukan untuk menyediakan fasilitas untuk memproduksi produk.

Manfaat metode *activity based costing*(ABC) membantu mengurangi distorsi yang disebabkan oleh alokasi biaya tradisional. ABC juga memberikan pandangan yang jelas tentang bagaimana komposisi perbedaan produk, jasa, dan aktivitas perusahaan yang memberi kontribusi sampai lini yang paling dasar dalam jangka panjang. Manfaat utama ABC adalah menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, menyediakan pengukuran yang lebih akurat tentang biaya yang dipicu oleh adanya aktivitas, memudahkan manajer memberikan informasi tentang biaya relevan untuk pengambilan keputusan bisnis.

Rerangka Berpikir

Berdasarkan permasalahan yang dibahas dan uraian teori, maka dapat digambarkan rerangka berpikir sebagaimana tampak dalam gambar 1.



Gambar 1

Rerangka Berpikir Penerapan Metode ABC Sistem

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian yang digunakan adalah penelitian deskriptif dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Penelitian kualitatif deskriptif tidak dimaksudkan untuk menguji hipotesa atau teori, tetapi hanya menerapkan pengamatan dan penelitian yang memberikan penjelasan terhadap suatu keadaan, kemudian berusaha memberikan kesimpulan atas pengamatan tersebut. Obyek yang dipakai dalam penelitian ini adalah Laboratorium Klinik Prima yaitu perusahaan yang bergerak dibidang jasa kesehatan, data yang digunakan adalah laporan operasional tahun 2013. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan data sekunder yaitu sumber data penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara (diperoleh dan dicatat oleh pihak lain) antara lain : pengamatan, wawancara dan dokumentasi.

Satuan kajian yang digunakan adalah biaya pemeriksaan dari divisi laboratorium yang merupakan bagian dari departemen medis di Laboratorium Klinik Prima. Adapun biaya-

biaya yang muncul selama proses kerja di Laboratorium Klinik Prima adalah : a) biaya bahan baku langsung meliputi : biaya reagensia, biaya sampling, biaya bahan untuk sampling (tabung darah, spuit, kapas, alkohol, sarung tangan karet, dan masker), b) biaya tenaga kerja langsung meliputi : Gaji karyawan divisi laboratorium. c) biaya overhead meliputi : biaya kebersihan ruangan, biaya pembuangan dan pengolahan limbah medis, biaya *quality control*, biaya listrik, biaya PDAM, biaya *maintenance instrumen*, biaya pemeriksaan udara ruang laboratorium, biaya BBM, dan lain-lain. d) biaya non produksi meliputi : biaya pemasaran, gaji karyawan bagian administrasi, biaya percetakan, biaya alat tulis kantor, biaya penyusutan gedung, dan lain-lain.

Langkah analisis dalam penelitian ini antara lain : a) mengidentifikasi aktifitas-aktivitas dan menghubungkan aktivitas-aktivitasnya. b) *indirect cost* diidentifikasi dulu biaya aktivitasnya. c) kemudian menghubungkan *cost driver* dengan tiap aktivitasnya. d) membebankan biaya overhead.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Data Penelitian

Informasi mengenai biaya-biaya yang terjadi dalam satu perusahaan sangat penting artinya dalam proses pengambilan keputusan yang dilakukan oleh pihak manajemen perusahaan tersebut agar pengambilan keputusan yang dilakukan oleh pihak manajemen itu tidak salah arah, maka mutlak diperlakukan informasi yang akurat. Produk yang akan diteliti ada 4 jenis jasa pelayanan pemeriksaan laboratorium, yaitu : Hematologi Rutin, Kimia Klinik, Immunologi dan Mikrobiologi. Masing-masing bagian menempati ruangan pemeriksaan dengan luas yang tampak dalam tabel 1.

Tabel 1
Luas Ruangan Pemeriksaan

Jasa Pemeriksaan	Luas Ruangan (m ²)
Hematologi Rutin	15
Kimia Klinik	17,5
Immunologi	8,75
Mikrobiologi	6,25
Luas total	47,5

Sumber : data internal perusahaan

Dari tabel 1 dapat diketahui untuk bidang kimia klinik menempati ruangan yang paling luas yaitu 17,5 m² dikarenakan jasa pemeriksaan kimia klinik menggunakan instrumen *autoanalyser* yang berukuran cukup besar, sedangkan bidang mikrobiologi menempati ruangan yang paling kecil yaitu 6,25 m² karena jasa pemeriksaan mikrobiologi menggunakan alat *autoanalyser* yang sederhana.

Masing-masing jasa pemeriksaan, dalam proses kerjanya menggunakan instrumen *autoanalyser* yang telah berstandar internasional sehingga kualitas mutu pemeriksaan dapat terjamin. Kapasitas instrumen *autoanalyser* untuk masing-masing bidang jasa pemeriksaan juga berbeda-beda yang dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2
Kapasitas Instrumen *Autoanalyser*

Jasa Pemeriksaan	Kapasitas / jam (a)	Kapasitas / tahun (b) (a x13jamx7harix52minggu)
Hematologi Rutin	10 pasien	47.320 pasien
Kimia Klinik	30 pasien	141.960 pasien
Immunologi	3 pasien	14.196 pasien
Mikrobiologi	10 pasien	47.320 pasien

Sumber : data internal perusahaan

Dari tabel 2 dapat diketahui bahwa instrumen *autoanalyser* bidang kimia klinik memiliki kapasitas pemeriksaan paling besar yaitu untuk 30 pasien/jam. Sedangkan instrumen *autoanalyser* bidang immunologi memiliki kapasitas paling kecil yaitu hanya 3 pasien/jam.

Untuk dapat menghitung biaya pemeriksaan masing-masing jasa pemeriksaan, terlebih dahulu harus diketahui banyaknya jumlah pasien dalam satu tahunnya. Banyaknya jumlah pasien untuk masing-masing jasa pemeriksaan selama tahun 2013 dapat dilihat dari tabel 3.

Tabel 3
Jumlah Pasien Tahun 2013

Jasa Pemeriksaan	Jumlah Pasien
Hematologi Rutin	7.544 orang
Kimia Klinik	15.742 orang
Immunologi	4.624 orang
Mikrobiologi	4.818 orang
Total	32.728 orang

Sumber :data internal perusahaan

Dari tabel 3 dapat diketahui bahwa jasa pemeriksaan yang paling banyak diminta oleh pasien yaitu kimia klinik dengan jumlah pasien 15.742 orang selama tahun 2013, sedangkan jasa pemeriksaan yang paling sedikit diminta oleh pasien yaitu immunologi dengan jumlah pasien 4.624 orang selama tahun 2013. Hal ini dikarenakan untuk jasa pemeriksaan immunologi mengerjakan tes hepatitis dan tumor marker yang hanya diminta untuk pemeriksaan lanjutan saja.

Pada metode biaya tradisional (*full costing*), alokasi biaya digunakan untuk menghitung langsung harga jual produk. Dalam sistem tradisional, biaya produksi terdiri dari 3 (tiga) elemen yaitu : biaya operasional/reagensia, biaya tenaga kerja langsung, dan biaya overhead. Dalam hal itu perhitungan dasar biaya pemeriksaan didasarkan pada tingkat penjualan dari masing-masing jasa pemeriksaan.

Alokasi pembebanan biaya tenaga kerja langsung didasarkan pada proporsi jumlah pasien sedangkan untuk biaya overhead dan biaya non produksi dilakukan berdasarkan luas ruangan dan jumlah pasien. Perincian beban operasional laboratorium tampak pada tabel 4.

Tabel 4
Alokasi Beban Operasional

No	Biaya-biaya	Jumlah (Rp)
1	Biaya Produksi	
	Bahan Operasional/reagensia	320.256.000
	Biaya Tenaga Kerja Langsung	443.800.000
	Biaya Listrik	31.629.480
	Biaya PDAM	11.130.000
	Biaya Sampling	29.940.000
	Biaya <i>Quality Control</i>	9.600.000
	Biaya Bahan Bakar Genset	500.000
	Total	846.855.480
2	Biaya Overhead	
	Biaya Penyusutan Gedung	72.000.000
	Biaya Pembuangan Limbah	7.200.000
	Biaya Perawatan Instrumen	10.000.000
	Biaya Pemeriksaan Udara Ruang	650.000
	Total	89.850.000
3	Biaya Non Produksi	
	Biaya Karyawan Lain	133.440.000
	Biaya Telepon	6.444.000
	Biaya Kebersihan	6.000.000
	Biaya Percetakan	7.800.000
	Biaya Administrasi	10.800.000
	Biaya Alat Tulis Kantor	1.000.000
	Biaya Pemasaran	6.000.000
	Total	171.484.000
	Jumlah	1.108.189.480

Sumber : data internal perusahaan

Besarnya pembebanan dari masing-masing jenis pembiayaan pada Laboratorium Klinik Prima adalah sebagai berikut : 1) pembebanan biaya produksi, 2) pembebanan biaya overhead perusahaan, dan 3) pembebanan biaya non produksi.

Pembebanan Biaya Produksi

Pembebanan biaya produksi dan tenaga kerja langsung untuk masing-masing jasa pemeriksaan di Laboratorium Klinik Prima didasarkan pada banyaknya biaya yang dikeluarkan untuk masing-masing jenis jasa pemeriksaan terhadap jumlah pasien. Pembebanan biaya produksi dan tenaga kerja langsung dapat dilihat pada tabel 5.

Tabel 5
Alokasi Pembebanan Biaya Produksi dan Tenaga Kerja Langsung Berdasarkan Jumlah Pasien
 (dalam satuan rupiah)

	Total Biaya	Alokasi biaya masing-masing jasa pemeriksaan			
		Hematologi Rutin 23,05 %	Kimia Klinik 48,10 %	Immunologi 14,13 %	Mikrobiologi 14,72 %
Persentase alokasi biaya					
Bahan operasional/reagensia	320.256.000	73.819.008	154.043.136	45.252.172,8	47.141.683,2
Biaya tenaga kerja langsung	443.800.000	102.295.900	213.467.800	62.708.940	65.327.360
Biaya listrik	31.629.480	7.290.595,14	15.213.779,88	4.469.245,52	4.655.859,46
Biaya PDAM	11.130.000	2.565.465	5.353.530	1.572.669	1.638.336
Biaya Sampling	29.940.000	6.901.170	14.401.140	4.230.522	4.407.168
Biaya <i>quality control</i>	9.600.000	2.212.800	4.617.600	1.356.480	1.413.120
Biaya bahan bakar genset	500.000	115.250	240.500	70.650	73.600
Jumlah	846.855.480	195.200.188,1	407.337.485,9	119.660.679,3	124.657.126,7

Sumber :data internal perusahaan

Pembebanan Biaya Overhead

Pembebanan biaya overhead untuk setiap jasa pemeriksaan yang didasarkan pada luas ruangan tampak dalam tabel 6.

Tabel 6
Alokasi Pembebanan Biaya Overhead Berdasarkan Luas Ruangan
 (dalam satuan rupiah)

	Total biaya	Alokasi biaya masing-masing jasa pemeriksaan			
		Hematologi rutin 31,58 %	Kimia klinik 36,84 %	Immunologi 18,42 %	Mikrobiologi 13,16 %
Biaya penyusutan gedung	72.000.000	22.737.600	26.524.800	13.262.400	9.475.200
Biaya pembuangan limbah	7.200.000	2.273.760	2.652.480	1.326.240	947.520
Biaya perawatan instrument	10.000.000	3.158.000	3.684.000	1.842.000	1.316.000
Biaya pemeriksaan udara ruang	650.000	205.270	239.460	119.730	85.540
Jumlah	89.850.000	28.374.630	33.100.740	16.550.370	11.824.260

Sumber : data internal perusahaan

Pembebanan Biaya Non Produksi

Pembebanan biaya non produksi untuk masing-masing jasa pemeriksaan yang didasarkan pada jumlah pasien selama tahun 2013 tampak pada tabel 7.

Tabel 7
Alokasi Pembebanan Biaya Non Produksi Berdasarkan Jumlah Pasien
(dalam satuan rupiah)

	Total biaya	Alokasi biaya masing-masing jasa pemeriksaan			
		Hematologi rutin	Kimia klinik	Immunologi	Mikrobiologi
Persentase alokasi biaya		23,05 %	48,10 %	14,13 %	14,72 %
Gaji karyawan lain	133.440.000	30.757.920	64.184.640	18.855.072	19.642.368
Biaya telepon	6.444.000	1.485.342	3.099.564	910.537,2	948.556,8
Biaya kebersihan	6.000.000	1.383.000	2.886.000	847.800	883.200
Biaya percetakan	7.800.000	1.797.900	3.751.800	1.102.140	1.148.160
Biaya administrasi	10.800.000	2.489.400	5.194.800	1.526.040	1.589.760
Biaya alat tulis kantor	1.000.000	230.500	481.000	141.300	147.200
Biaya pemasaran	6.000.000	1.383.000	2.886.000	847.800	883.200
Jumlah	171.484.000	39.527.062	82.483.804	24.230.689,2	25.242.444,8

Sumber : data internal perusahaan

Penentuan Harga Pokok/Biaya Pemeriksaan Oleh Perusahaan

Selama ini metode penentuan harga pokok/biaya pemeriksaan yang ditetapkan oleh laboratorium klinik prima adalah dengan menggunakan metode tradisional yang diperoleh dengan menjumlahkan biaya produksi dan tenaga kerja langsung, biaya overhead, dan biaya non produksi yang telah dialokasikan pada masing-masing jasa pemeriksaan dibagi dengan jumlah pasien tiap jenis jasa pemeriksaan dalam satu tahun. Setelah diperoleh harga pokok tiap jenis jasa pemeriksaan, untuk menetapkan harga jual yang riil tiap jasa pemeriksaan, harga pokok akan ditambahkan dengan persentase *mark up* sebesar 20 persen dari harga pokok yang dapat dilihat pada tabel 8.

Tabel 8
Harga Pokok/Biaya Pemeriksaan
(dalam satuan rupiah)

	Hematologi rutin	Kimia klinik	Immunologi	Mikrobiologi
Biaya produksi	195.200.181,1	407.337.485,9	119.660.679,3	124.657.126,7
Biaya overhead	28.374.630	33.100.740	16.550.370	11.824.260
Biaya non produksi	39.527.062	82.483.804	24.230.689,2	25.242.444,8
Jumlah biaya	263.101.873,1	522.922.029,9	160.441.738,5	161.723.831,5
Total pasien	7.544 orang	15.742 orang	4.624 orang	4.818 orang
Harga pokok/biaya pemeriksaan	34.875,64	33.218,27	34.697,61	33.566,59
Mark up 20%	6.975,13	6.643,65	6.939,52	6.713,32
Harga pemeriksaan	41.850,77	39.861,92	41.637,13	40.279,91
Harga riil yang diberlakukan	55.000	45.000	60.000	41.000

Sumber : data internal perusahaan

Berdasarkan tabel 8 mengenai besarnya pembebanan harga pokok jasa pemeriksaan yang dilakukan oleh Laboratorium Klinik Prima dengan menggunakan metode tradisional, menunjukkan bahwa untuk jasa pemeriksaan mikrobiologi harga riil yang diberlakukan oleh laboratorium ternyata hanya terdapat selisih sedikit dengan perhitungan harga pokoknya. Hal ini berpotensi menimbulkan kerugian bagi laboratorium, akan tetapi kerugian tersebut dapat tertutupi karena harga riil yang diberlakukan untuk jasa pemeriksaan hematologi rutin, kimia klinik, dan imunologi jauh lebih tinggi dari perhitungan harga pokoknya.

Kebijakan *costing* yang diterapkan oleh pihak laboratorium tidak menghitung harga pokok jasa pemeriksaan menurut aktivitas, melainkan harga pokok dihitung secara global dan membaginya dengan jumlah pasien selama satu tahun untuk mendapatkan harga pokoknya.

Pembahasan

Berdasarkan data penelitian yang didapat bahwa selama ini perusahaan menerapkan metode tradisional untuk penentuan harga pokok/biaya pemeriksaan, hal ini dinilai kurang efektif karena penentuan harga pokok/biaya pemeriksaan menggunakan metode tradisional akan menimbulkan distorsi biaya yaitu kemungkinan biaya yang ditetapkan terlalu rendah atau terlalu tinggi karena adanya pengalokasian biaya yang tidak akurat kedalam jasa pemeriksaan.

Ketidak akuratan pengalokasian biaya yang dimaksud adalah kemungkinan adanya biaya yang dialokasikan ke jasa pemeriksaan tidak berkaitan sama sekali dengan jasa pemeriksaan yang dihasilkan atau adanya perhitungan biaya jasa pemeriksaan yang hanya terdapat sebagian *output* dari perusahaan sehingga diperlukan persentase pembagian yang jelas untuk penghitungan harga pokok/biaya pemeriksaan. Oleh karena itu dalam penelitian ini akan mencoba untuk menghitung harga pokok/biaya pemeriksaan dengan metode *activity based costing* sebagai pembandingnya.

Penerapan Metode Activity Based Costing.

Dalam menghitung harga pokok/biaya pemeriksaan dengan menggunakan metode *activity based costing* ada beberapa tahapan langkah yang harus diperhatikan, diantaranya adalah : 1) mengidentifikasi biaya dan aktivitas yang terjadi, 2) mengidentifikasi aktivitas biaya tidak langsung dan level aktivitasnya, 3) mengidentifikasi *cost driver*, dan 4) membebankan biaya overhead.

Langkah pertama yang harus dilakukan dalam menghitung harga pokok/biaya pemeriksaan berdasarkan metode *activity based costing* adalah dengan mengidentifikasi biaya-biaya yang termasuk dalam biaya langsung atau *direct cost* dan biaya tidak langsung atau *indirect cost*. Kemudian biaya-biaya yang termasuk dalam biaya langsung dialokasikan ke tiap jasa pemeriksaan mulai dari hematologi rutin, kimia klinik, imunologi dan mikrobiologi. Biaya langsung terjadi pada departemen laboratorium sedangkan biaya tidak langsung juga terjadi pada departemen radiologi.

Pengalokasian biaya langsung berdasarkan persentase jumlah pasien dalam satu tahun per tiap jasa pemeriksaan. Perincian biaya langsung yang dialokasikan ke tiap jenis jasa pemeriksaan dapat dilihat padatablel 9 dan 10.

Tabel 9a
Perincian Biaya Langsung

	Hematologi Rutin	Kimia Klinik	Immunologi	Mikrobiologi
Biaya langsung/Persentase alokasi	23,05 %	48,10%	14,13%	14,72%
Biaya operasional/reagensia (Rp)	73.819.008	154.043.136	45.252.172,80	47.141.683,20
Biaya tenaga kerja langsung (Rp)	102.295.900	213.467.800	62.708.940	65.327.360
Total biaya (Rp)	176.114.908	367.510.936	107.961.112,94	112.469.043,35

Sumber : data sekunder diolah

Tabel 9b
Alokasi Biaya Langsung ke Tiap Jasa Pemeriksaan

	Hematologi Rutin	Kimia Klinik	Immunologi	Mikrobiologi
Biaya langsung/Jumlah pasien	7.544 orang	15.742 orang	4.624 orang	4.818 orang
Biaya operasional/reagensia (Rp)	9.785,13	9.785,49	9.786	9.784,49
Biaya tenaga kerja langsung (Rp)	13.559,90	13.560,39	13.561,62	13.559,02
Total biaya (Rp)	30.889,03	39.087,88	27.971,99	28.161,51

Sumber : data sekunder diolah

Langkah selanjutnya dalam penerapan metode activity based costing untuk menentukan biaya pemeriksaan adalah dengan mengidentifikasi aktivitas biaya tidak langsung dan level aktivitasnya (cost pool dan cost driver) yang tampak pada table 10.

Tabel 10
Cost Pool dan Cost Driver

<i>Cost Pool</i>	<i>Cost Driver</i>
<i>Unit level activity :</i>	
Pool I	
Aktivitas sampling	Jumlah pasien
Aktivitas uji pemeriksaan	Jumlah pasien
Aktivitas cetak hasil pemeriksaan	Jumlah pasien
aktivitas supervise	Jumlah pasien
<i>Batch level activity :</i>	
Pool II	
Aktivitas <i>quality control</i>	Kapasitas instrumen
<i>Facility level activity :</i>	
Pool III	
Aktivitas kebersihan	Luas ruangan
Aktivitas penyusutan gedung	Luas ruangan
Aktivitas perawatan fasilitas	Luas ruangan
Aktivitas pemeriksaan udara ruang	Luas ruangan
Pool IV	
Aktivitas penggajian	Jam kerja
Pool V	
Aktivitas pemasaran	Kapasitas instrumen

Sumber :data sekunder diolah

Membebankan biaya overhead ke berbagai aktivitas dan dikelompokkan ke *cost pool* yang homogen. Untuk biaya atas aktivitas bersama, divisi laboratorium dibebankan 60% sedangkan divisi radiologi dibebankan 40%. Pembebanan overhead tampak pada tabel 11.

Tabel 11
Pembebanan Biaya Overhead

Aktivitas	Biaya (Rp)
Cost Pool I	
Aktivitas sampling :	
Sampling	29.940.000
Aktivitas uji pemeriksaan :	
Listrik (60% x Rp 31.629.480)	18.977.688
PDAM (60% x Rp 11.130.000)	6.678.000
Bahan bakar Genset (60% x Rp 500.000)	300.000
Aktivitas cetak hasil pemeriksaan:	
Biaya percetakan (60% x Rp 7.800.000)	4.680.000
Alat tulis Kantor (60% x Rp 1.000.000)	600.000
Aktivitas Administrasi/supervisi :	
Biaya administrasi (60% x Rp 10.800.000)	6.480.000
Total	61.175.688
Cost Pool II	
Aktivitas <i>quality control</i> :	
Biaya <i>quality control</i>	9.600.000
Total	9.600.000
Cost Pool III	
Aktivitas kebersihan:	
Biaya kebersihan (60% x Rp 6.000.000)	3.600.000
Pembuangan limbah (60% x Rp 7.200.000)	4.320.000
Aktivitas penyusutan gedung :	
Biaya penyusutan gedung (60% x Rp 72.000.000)	43.200.000
Aktivitas perawatan fasilitas :	
Perawatan instrumen (60% x Rp 10.000.000)	6.000.000
Aktivitas pemeriksaan udara ruang :	
Biaya pemeriksaan udara ruang (60% x Rp 650.000)	390.000
Total	57.510.000
Cost Pool IV	
Aktivitas penggajian :	
Gaji karyawan lain (60% x Rp 133.400.000)	80.040.000
Total	80.040.000
Cost Pool V	
Aktivitas pemasaran :	
Biaya pemasaran (60% x Rp 6.000.000)	3.600.000
Biaya telepon (60% x Rp 6.444.000)	3.866.400
Total	7.466.400

Sumber : data sekunder diolah

Tahapan selanjutnya adalah menghitung tarif *cost pool* untuk dapat menentukan besarnya konsumsi biaya berdasarkan aktivitas. Untuk dapat menghitung tarif *cost pool* terlebih dahulu harus diketahui jumlah pengalokasian *cost driver* nya terlebih dahulu yang tampak pada tabel 12.

Tabel 12
Pengalokasian Data Cost Driver

No	Cost driver	Jumlah
1	Alokasi jumlah pasien	
	Hematologi rutin	7.544 orang
	Kimia klinik	15.742 orang
	Immunologi	4.624 orang
	Mikrobiologi	4.818 orang
	Total	32.728 orang
2	Alokasi jumlah kapasitas instrumen	
	Hematologi rutin	47.320 pasien
	Kimia klinik	141.960 pasien
	Immunologi	14.196 pasien
	Mikrobiologi	47.320 pasien
3	Alokasi jumlah luas lantai	
	Hematologi rutin	15 m ²
	Kimia klinik	17,5 m ²
	Immunologi	8,75 m ²
	Mikrobiologi	6,25 m ²
	Total	47,5 m ²
4	Alokasi jumlah jam kerja karyawan	
	Hematologi rutin	9.360 jam
	Kimia klinik	14.040 jam
	Immunologi	9.360 jam
	Mikrobiologi (8 orang x 15 jam x 6 hari x 52 minggu)	4.680 jam
	Total	37.440 jam

Sumber : data sekunder diolah

Setelah diketahui alokasi total *cost pool* dan *cost driver* nya, maka dapat dihitung tarif *cost pool* yang dapat digunakan untuk menghitung biaya pemeriksaan. Tarif *cost pool* dapat dihitung dengan cara menjumlahkan total *cost pool* selama satu tahun kemudian dibagi dengan total *cost driver*nya. Perhitungan tarif *cost pool* dapat dilihat pada tabel 13.

Setelah tarif *cost pool* diketahui maka dapat dilakukan perhitungan biaya overhead yang dibebankan pada produk/jasa yaitu dengan mengalikan tarif *cost pool* dengan unit *cost driver* yang digunakan oleh masing-masing jasa pemeriksaan.

Tabel 13
Tarif Cost Pool

Cost Pool	Total Cost Pool (Rp) (Tabel 5-x) (1)	Cost Driver (Tabel 5-x) (2)	Tarif Cost Pool (Rp) (1) : (2)
Cost pool I	61.175.688	32.728	1.869,22
Cost Pool II	9.600.000	250.796	38,28
Cost Pool III	57.510.000	47,5	1.210.736,84
Cost Pool IV	80.040.000	37.440	2.137,82
Cost Pool V	7.466.400	250.796	29,77

Sumber : data sekunder diolah

Biaya yang melekat pada aktivitas dibebankan pada jenis pemeriksaan berdasarkan konsumsi atau muatan aktivitas, dapat dilihat pada tabel 14 – 17.

Tabel 14
Biaya Pemeriksaan Hematologi Rutin

No	Cost pool	Tarif cost pool (Rp)	Cost driver	Total (Rp)
1.	Cost pool I	1.869,22	7.544	14.101.395,68
2.	Cost pool II	38,28	47.320	1.811.409,6
3.	Cost pool III	1.210.736,84	15	18.161.052,6
4.	Cost pool IV	2.137,82	9.360	20.009.995,2
5.	Cost pool V	29,77	47.320	1.408.716,4
Total biaya tidak langsung				55.492.569,48
Total biaya langsung				176.114.908
Total biaya untuk jasa pemeriksaan hematologi rutin				231.607.477,5
Jumlah pasien untuk jasa pemeriksaan hematologi rutin				7.544 orang
Biaya pemeriksaan hematologi rutin				30.700,88

Sumber : data sekunder diolah

Tabel 15
Biaya Pemeriksaan Kimia Klinik

No	Cost pool	Tarif cost pool (Rp)	Cost driver	Total (Rp)
1.	Cost pool I	1.869	15.742	29.421.798
2.	Cost pool II	38,28	141.960	5.434.228,8
3.	Cost pool III	1.210.736,84	17,5	21.187.894,7
4.	Cost pool IV	2.137,82	14.040	30.014.992,8
5.	Cost pool V	29,77	141.960	4.226.149,2
Total biaya tidak langsung				90.285.063,5
Total biaya langsung				367.510.936
Total biaya untuk jasa pemeriksaan kimia klinik				457.795.999,5
Jumlah pasien untuk jasa pemeriksaan kimia klinik				15.742 orang
Biaya pemeriksaan kimia klinik				29.081,18

Sumber : data sekunder diolah

Tabel 16
Biaya Pemeriksaan Immunologi

No	Cost pool	Tarif cost pool (Rp)	Cost driver	Total (Rp)
1.	Cost pool I	1.869,22	4.624	8.643.273,28
2.	Cost pool II	38,28	14.196	543.422,88
3.	Cost pool III	1.210.736,84	8,75	10.593.947,35
4.	Cost pool IV	2.137,82	9.360	20.009.995,2
5.	Cost pool V	29,77	14.196	422.614,92
Total biaya tidak langsung				40.213.253,63
Total biaya langsung				107.961.112,94
Total biaya untuk jasa pemeriksaan immunologi				148.174.366,5
Jumlah pasien untuk jasa pemeriksaan immunologi				4.624 orang
Biaya pemeriksaan immunologi				32.044,63

Sumber : data sekunder diolah

Tabel 17
Biaya Pemeriksaan Mikrobiologi

No	Cost pool	Tarif cost pool (Rp)	Cost driver	Total (Rp)
1.	Cost pool I	1.869,22	4.818	9.005.901,96
2.	Cost pool II	38,28	47.320	1.811.409,6
3.	Cost pool III	1.210.736,84	6,25	7.567.105,25
4.	Cost pool IV	2.137,82	4.680	10.004.997,6
5.	Cost pool V	29,77	47.320	1.408.716,4
Total biaya tidak langsung				29.798.130,81
Total biaya langsung				112.469.043,35
Total biaya untuk jasa pemeriksaan mikrobiologi				142.267.174,1
Jumlah pasien untuk jasa pemeriksaan mikrobiologi				4.818 orang
Biaya pemeriksaan mikrobiologi				29.528,26

Sumber : data sekunder diolah

Perbandingan Biaya Pemeriksaan Antara Sistem Tradisional Oleh Perusahaan dan Activity Based Costing.

Berdasarkan perhitungan yang telah dilakukan untuk menentukan biaya pemeriksaan di Laboratorium klinik Prima, langkah berikutnya dalam penelitian ini adalah membandingkan hasil perhitungan harga pokok/biaya pemeriksaan yang dilakukan oleh perusahaan dengan menggunakan metode tradisional dan hasil perhitungan dengan menggunakan metode *activity based costing* yang tampak adanya perbedaan. Gambaran ringkasan yang menunjukkan hasil perbandingan biaya pemeriksaan antara sistem tradisional yang dibuat oleh perusahaan dengan metode *activity based costing* dapat dilihat pada tabel 18.

Tabel 18
Perbandingan Biaya Pemeriksaan Berdasarkan Perhitungan Perusahaan dan
Activity Based Costing System.

Jasa pemeriksaan	Biaya pemeriksaan berdasarkan perhitungan perusahaan (Rp)	Biaya pemeriksaan <i>activity based costing system</i> (Rp)	Selisih (Rp)
Hematologi	34.875,64	30.700,88	4.174,76
Kimia klinik	33.218,27	29.081,18	4.137,09
Immunologi	34.697,61	32.044,63	2.652,98
Mikrobiologi	33.566,59	29.528,26	4.038,33

Sumber : data sekunder diolah

Dari tabel 18 dapat dilihat bahwa terjadi selisih biaya pemeriksaan, hal ini dikarenakan pada *activity based costing system* biaya overhead pada masing-masing jasa pemeriksaan dibebankan berdasarkan *cost driver* nya, sehingga dalam metode *activity based costing system* mampu mengalokasikan biaya aktivitas berdasarkan konsumsi masing-masing secara tepat.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Laboratorium klinik Prima menggunakan metode tradisional *costing* dalam menentukan biaya pemeriksaan, yaitu dengan cara mengalokasikan biaya operasional atas dasar yang sebenarnya tidak dikonsumsi secara langsung, tetapi dibebankan sama untuk tiap konsumen di semua jenis pemeriksaan. Hal ini menyebabkan pihak perusahaan tidak mengetahui alokasi biaya dan menimbulkan terjadinya distorsi biaya karena perusahaan tidak dapat mengetahui untuk keperluan dan kegiatan apa saja biaya-biaya itu dikeluarkan. Dengan kata lain, sistem ini tidak menyediakan informasi mengenai aktivitas-aktivitas yang digunakan oleh setiap jasa pemeriksaan laboratorium. Penggunaan metode *activity based costing* dalam penentuan biaya pemeriksaan akan menghasilkan jumlah biaya pemeriksaan yang lebih akurat, karena biaya-biaya yang terjadi dibebankan berdasarkan aktivitas dan sumber daya yang dikonsumsi. Pada penggunaan metode *activity based costing*, penghitungan biaya pemeriksaan yang didapatkan lebih kecil dibanding dengan penghitungan biaya pemeriksaan menggunakan sistem tradisional. Hasil dari penghitungan biaya pemeriksaan dengan menggunakan metode *activity based costing* yaitu, hematologi Rp. 30.700,88. Untuk kimia klinik didapatkan biaya pemeriksaan Rp. 29.081,18. Biaya pemeriksaan immunologi Rp. 32.044,63. Dan untuk mikrobiologi Rp. 29.528,26.

Saran

Berdasarkan simpulan, maka saran yang dapat diberikan oleh penulis yaitu : 1) untuk menghadapi persaingan yang semakin tajam disarankan agar pihak perusahaan mengkaji kembali dan mencoba menerapkan perhitungan biaya pemeriksaan dengan pendekatan *Activity Based Costing* sehingga menghasilkan informasi yang lebih akurat dan relevan sebagai dasar pengambilan keputusan manajemen, karena *activity based costing* merupakan sistem analisis biaya berbasis aktivitas untuk memenuhi kebutuhan manajemen dalam pengambilan keputusan, baik yang bersifat strategik maupun operasional. 2) untuk menghasilkan data yang akurat, sistem *Activity Based Costing* menuntut diselenggarakannya suatu tertib administrasi yang lebih cermat dan teliti. 3) untuk menerapkan sistem *Activity Based Costing* dengan baik akan sangat diperlukan dukungan sumber daya manusia yang trampil dan disiplin, mengingat sistem *activity based costing* memerlukan ketelitian dan kecermatan dalam pengerjaannya.

DAFTAR PUSTAKA

- Akbar, M. 2011. *Analisis Penerapan Metode Activity Based Costing System Dalam Penentuan Harga Pokok Kamar Hotel Pada Hotel Coklat Makassar*. Skripsi (tidak dipublikasikan). Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin.
- Blocher, E. J., Chen, K. H., Lin, T. W. 2000. *Cost Management : a strategic emphasis*. Mac Graw Hill. New York-USA. Terjemahan S. Ambarriani. 2002. *Manajemen Biaya Dengan Tekanan Strategik*. Salemba Empat. Jakarta
- Cooper, R dan R. S. Kaplan. 2001. *Management Accounting*. Edisi 3rd. Prentice Hall. New Jersey.
- Garrison, R. H. dan E. W. Norren. 2003. *Managerial Accounting*. Mac Graw Hill. Boston. Terjemahan N. Hinduan. 2006. *Akuntansi Manajerial* Buku I. Edisi 11. Salemba Empat. Jakarta.
- Halim, A. 1997. *Dasar-dasar Akuntansi Biaya*. Edisi keempat. Cetakan ketiga. Yogyakarta: BPFE UGM.
- Hansen, D. R. dan M. M. Mowen. 2004. *Managerial Accounting*. Thomson. South Western. Terjemahan D. A. Kwary. 2006. *Akuntansi Manajerial*. Edisi Kedelapan. Salemba Empat. Jakarta.
- Maher, M. W. dan E. D. Deakin. 1991. *Cost Accounting*. Irwin. Burr-Ridge. Terjemahan H. Wibowo dan A. Djatnika. 1996. *Akuntansi Biaya*. Edisi Keempat. Jilid Kesatu. Erlangga. Jakarta.
- Mulyadi. 1991. *Akuntansi Biaya Untuk Manajemen*. Edisi 4. BPFE UGM. Yogyakarta.
- Mulyadi dan J. Setyawan. 2000. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*. Aditya Media. Yogyakarta.
- Supriyono. 1994. *Akuntansi Biaya dan Akuntansi Manajemen untuk Teknologi Maju dan Globalisasi*. BPFE UGM. Yogyakarta.
- Soemarso. 2004. *Akuntansi Suatu Pengantar*. Edisi Revisi. Salemba Empat. Jakarta.