

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Konsep Badan Layanan Umum

Mulanya, Badan Layanan Umum merupakan satuan kerja biasa di bawah kementerian/lembaga yang mengikuti ketentuan umum undang-undang di bidang keuangan negara dengan menganut asas universalitas (Juliani, 2018). Sejak kemerdekaan, undang-undang di bidang keuangan negara mengalami reformasi yang signifikan (Mulyadi, 2016). Perubahan dari penganggaran tradisional ke penganggaran berbasis kinerja merupakan salah satu reformasi yang paling menonjol (Mulyadi, 2016).

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 yang mengatur tentang Perbendaharaan Negara membuka jalan baru untuk pengimplementasian penganggaran berbasis kinerja di instansi lingkungan pemerintah. Pasal 68 dan pasal 69 dari undang-undang tersebut menguraikan bahwa instansi pemerintah dapat menerapkan pola pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan tetap mengedepankan produktivitas, efisiensi, dan efektivitas (Mulyadi, 2016). Instansi yang dimaksud dalam pasal tersebut yaitu Badan Layanan Umum yang dibentuk dengan tujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka

memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa. (Mulyadi, 2016).

Perbedaan antara instansi pemerintah non-BLU dengan instansi Badan Layanan Umum terletak pada tata cara pengelolaan keuangannya (Harsetyanto, 2014). Instansi pemerintah non-BLU tunduk pada asas universalitas atau *universaliteit beginsel*, namun asas tersebut tidak berlaku terhadap pengelolaan keuangan pada Badan Layanan Umum (Juliani, 2018). Hal ini menjadi pengecualian terhadap instansi BLU dari ketentuan pengelolaan keuangan negara pada umumnya. Selain itu, perbedaan BLU dengan instansi pemerintah lainnya tertera pada kata fleksibilitas yang melekat pada pengelolaan keuangan BLU dimana BLU diberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat (Harsetyanto, 2014). Keleluasaan atau fleksibilitas ini secara khusus diperuntukkan bagi satuan kerja pemerintah yang melaksanakan tugas operasional pelayanan publik seperti layanan kesehatan, pendidikan, pengelolaan kawasan, dan lisensi (Mulyadi, 2016).

Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2012 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum menjelaskan bahwa: “Badan Layanan Umum dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas”. Pelaksanaan PP tersebut diatur juga dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang

Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah serta diperkuat dengan dibentuknya Undang-Undang Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit yang mewajibkan Rumah Sakit tertentu untuk menerapkan sistem Badan Layanan Umum Daerah dalam rangka meningkatkan pelayanan kesehatan bagi masyarakat.

Menurut (Mulyadi, 2016), penerapan kebijakan pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum Daerah disebabkan oleh adanya ketidakpuasan masyarakat dalam pelayanan publik, diskriminasi pelayanan, biaya yang tidak transparan, budaya kerja pegawai yang belum baik, waktu penyelesaian pemberian pelayanan yang tidak jelas, serta adanya praktik pungutan liar diluar tarif layanan. Penerapan kebijakan BLUD harus memenuhi beberapa persyaratan untuk mewujudkan tujuan pelayanan secara komprehensif sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan (Juliani, 2018). Persyaratan untuk menjadi Badan Layanan Umum meliputi pemenuhan syarat-syarat substantif, syarat teknis, maupun syarat administratif. Setelah keseluruhan syarat tersebut terpenuhi, maka instansi pelayanan publik tersebut dapat mengubah statusnya menjadi instansi Badan Layanan Umum (Harsetyanto, 2014).

Pembentukan Badan Layanan Umum tidak hanya berkaitan dengan fleksibilitas pengelolaan keuangan, tetapi juga harus diikuti oleh peningkatan pelayanan (Harsetyanto, 2014). Peningkatan pelayanan didasarkan pada standar pelayanan minimal yang merupakan regulasi peningkatan pelayanan yang mutlak harus dimiliki oleh sebuah Badan Layanan Umum (Harsetyanto, 2014). Seiring dengan adanya peningkatan pelayanan tersebut, pemenuhan terhadap kebutuhan

pelayanan juga meningkat sehingga berpengaruh terhadap peningkatan biaya produksi pelayanan. Oleh karena itu, secara otomatis peningkatan biaya produksi tersebut juga berdampak terhadap penentuan tarif pelayanan (Mulyadi, 2016).

2.2 Tarif Layanan Badan Layanan Umum

Tarif layanan merupakan suatu bentuk imbalan atas barang/jasa layanan yang diberikan kepada masyarakat (Lamrisma, 2018). Penetapan tarif layanan dilakukan sebagai dasar acuan besaran pungutan layanan serta menjadi wujud transparansi atas pungutan layanan tersebut kepada masyarakat dalam rangka optimalisasi penerimaan negara bukan pajak (Juliani, 2018). Selain itu, tarif layanan juga berfungsi untuk meningkatkan pengembangan dan mutu pelayanan Badan Layanan Umum kepada masyarakat (Mulyadi, 2016).

Menurut Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2013 tentang Pola Tarif Badan Layanan Umum Rumah Sakit, tarif layanan ditetapkan berdasarkan “asas gotong royong, adil dengan mengutamakan kepentingan masyarakat berpenghasilan rendah, dan tidak mengutamakan untuk mencari keuntungan”. Berdasarkan uraian tersebut, penetapan tarif dilakukan dengan memperhatikan kondisi ekonomi, karakteristik layanan, serta dampaknya terhadap masyarakat. Beberapa aspek yang perlu diperhatikan dalam penetapan tarif ini di antaranya keberlanjutan pengembangan layanan, daya beli masyarakat, asas keadilan dan kepatutan, serta kompetisi yang sehat (Harsetyanto, 2014).

Tarif disusun berdasarkan beberapa jenis kebijakan. Kebijakan yang pertama yaitu kebijakan *cost minus* yang mana tarif ditetapkan lebih rendah dari perhitungan biaya per unit layanan. Jenis kebijakan yang kedua yakni kebijakan

cost plus di mana kebijakan penetapan tarif ditetapkan lebih tinggi dari biaya perhitungan per unit layanan. Sedangkan kebijakan penyusunan tarif ketiga adalah *cost recovery* yang merupakan kebijakan penetapan tarif yang sama dengan perhitungan biaya per unit layanan (Miranti & Triharyati, 2014).

Sebagai penyelenggara layanan publik, Badan Layanan Umum Daerah memegang tanggung jawab besar untuk memberikan pelayanan yang bermutu dan merata kepada masyarakat. Maka dari itu, pihak regulator serta stakeholder didorong untuk menghitung secara riil biaya produksi yang dibutuhkan dalam proses pelayanan sehingga dapat dijadikan dasar dalam usulan penentuan tarif kepada unit instansi yang lebih tinggi (Mulyadi, 2016). Selain itu, kesalahan dalam penetapan tarif dapat menyebabkan pihak rumah sakit mengalami kerugian sehingga tidak dapat memberikan layanan secara maksimal kepada masyarakat (Mulyadi, 2016).

2.3 Konsep Biaya

Menurut (Mulyati, Yunita, Satria, Indrayani, & Yusra, 2017), Biaya didefinisikan sebagai “sebuah nilai tukar prasyarat atas sumber daya yang dikeluarkan untuk menghasilkan suatu produk”. Atas setiap sumber daya yang dikeluarkan tersebut, harga dalam memperolehnya dapat diukur untuk menentukan suatu biaya (Sumarga, 2014). (Carter, 2006) mengungkapkan bahwa seringkali istilah biaya disamakan dengan beban. Di sisi lain, beban memiliki definisi sebagai arus keluar dari barang atau jasa yang kemudian dibebankan pada perhitungan pendapatan untuk menentukan besaran laba (Mulyati, Yunita, Satria, Indrayani, & Yusra, 2017). Sedangkan biaya merupakan sumber daya yang dikeluarkan oleh

perusahaan untuk menghasilkan manfaat pada periode saat ini maupun yang akan datang (Sumarga, 2014).

Objek biaya adalah suatu unit atau aktivitas yang biayanya dapat diukur misalnya, produk, pesanan pelanggan, kontrak, divisi, departemen, proyek, dan lain sebagainya (Carter, 2006). Pengukuran biaya sangat berkaitan erat dengan penelusuran biaya dari objek biaya yang nantinya dapat menentukan seberapa besar objektivitas dan keakuratan dari hasil pengukuran biaya (Mulyati, Yunita, Satria, Indrayani, & Yusra, 2017). Menurut (Horngren, Datar, & Rajan, 2015), penelusuran biaya menggambarkan pembebanan biaya langsung ataupun biaya tidak langsung ke dalam objek biaya tertentu.

Pada umumnya, terdapat klasifikasi biaya pada setiap keluaran antara lain, biaya tetap, biaya variabel, dan biaya semivariabel (Dewi & Kristanto, 2013). Biaya tetap merupakan biaya yang tidak berubah meskipun aktivitas bisnis mengalami perubahan (Dunia, Abdullah, & Sasongko, 2019). Terdapat dua jenis biaya tetap yakni *discretionary fixed cost* yang didasarkan pada kebijakan manajemen dan tidak berkaitan langsung dengan aktivitas produksi, serta *committed fixed cost* yang merupakan pengeluaran selama jangka waktu tertentu dalam beberapa seri pembayaran (Dewi & Kristanto, 2013). Sedangkan biaya variabel yaitu biaya yang dapat berubah seiring berubahnya aktivitas bisnis misalnya, tenaga kerja langsung dan/atau tidak langsung, biaya bahan baku, perlengkapan, dan lain-lain (Dewi & Kristanto, 2013). Biaya yang berubah seiring perubahan aktivitas bisnis namun tidak proporsional merupakan definisi dari biaya semivaribel contohnya, biaya air, listrik, bahan bakar, dan lain sebagainya (Dewi & Kristanto, 2013).

2.4 Sistem *Activity Based Costing*

Activity Based Costing merupakan suatu sistem perhitungan biaya yang mengalokasikan beberapa *pool* biaya *overhead* dengan menggunakan dasar berupa faktor yang tidak berkaitan dengan volume atau *non-volume related factor* (Carter, 2006). Dibandingkan dengan sistem perhitungan biaya tradisional, *Activity Based Costing* lebih menitikberatkan pada penelusuran biaya (*cost tracing*) (Dewi & Kristanto, 2013). Sistem perhitungan biaya tradisional hanya menelusuri biaya bahan baku langsung serta biaya tenaga kerja langsung ke setiap unit output, dan mengalokasikan biaya *overhead* melalui pembebanan (Dunia, Abdullah, & Sasongko, 2019). Berbeda dengan *Activity Based Costing*, penelusuran biaya tidak hanya dilakukan untuk biaya langsung, tetapi juga menelusuri biaya-biaya lain ke masing-masing aktivitas yang diperlukan untuk menghasilkan suatu output, sedangkan biaya *overhead* dialokasikan ke produk dengan dasar jumlah aktivitas untuk menghasilkan produk tersebut (Dunia, Abdullah, & Sasongko, 2019).

Tujuan *Activity Based Costing* yaitu untuk mengalokasikan biaya ke berbagai aktivitas yang kemudian mengalokasikan biaya tersebut ke produk sesuai dengan pemakaian aktivitas untuk setiap produk (Dewi & Kristanto, 2013). *Activity Based Costing* menyediakan informasi perihal aktivitas dan sumber daya yang dibutuhkan untuk menghasilkan suatu produk (Horngren, Datar, & Rajan, 2015). Adanya informasi biaya berdasarkan aktivitas tersebut memungkinkan manajemen melakukan optimalisasi secara berkelanjutan terhadap aktivitas untuk mengurangi biaya *overhead* (Dewi & Kristanto, 2013).

Menurut (Horngren, Datar, & Rajan, 2015), tiga pedoman penting dalam sistem *Activity Based Costing* yaitu penelusuran biaya langsung, penelusuran biaya tidak langsung dan penentuan dasar alokasi biaya. Biaya langsung diidentifikasi untuk mengetahui sisa alokasi biaya yang nantinya dijadikan sebagai biaya tidak langsung (Horngren, Datar, & Rajan, 2015). Terhadap biaya langsung, penelusuran biaya lebih sederhana karena pool biaya dan dasar alokasi biaya tidak perlu diidentifikasi. Sedangkan pada biaya tidak langsung, basis alokasi biaya diidentifikasi untuk menentukan jumlah pool aktivitas di mana biaya harus dikelompokkan (Horngren, Datar, & Rajan, 2015). Dalam masing-masing pool aktivitas, ukuran aktivitas berfungsi sebagai dasar alokasi biaya (Sumarga, 2014).

Langkah-langkah dalam penerapan sistem *Activity Based Costing* meliputi klasifikasi biaya berdasarkan aktivitas-aktivitas yang sejenis, pengelompokan biaya berdasarkan *cost pool* dan *cost driver*, penentuan tarif per *unit cost driver*, dan penentuan biaya per unit dari total biaya produksi (Miranti & Triharyati, 2014). Pada tahap klasifikasi biaya, penggabungan aktivitas yang sejenis menjadi satu aktivitas didasarkan pada adanya tingkatan biaya aktivitas yang sama (Horngren, Datar, & Rajan, 2015). Setelah diklasifikasikan berdasarkan tingkatan aktivitas, aktivitas dikelompokkan berdasarkan kelompok biaya serta pemicu timbulnya biaya tersebut (Miranti & Triharyati, 2014). Pada tahap akhir, tarif ditentukan berdasarkan masing-masing *cost driver* yang selanjutnya dibagi sesuai jumlah kebutuhan per unit sehingga menghasilkan biaya per unit.

2.5 Tingkatan Biaya Aktivitas

Activity Based Costing mengklasifikasi biaya aktivitas ke dalam empat tingkatan biaya yaitu *unit-level activities*, *batch-level activities*, *product-sustaining activities*, dan *facilities-sustaining activities* (Horngren, Datar, & Rajan, 2015). Biaya tingkat unit atau *unit-level cost* adalah biaya yang meningkat seiring dengan bertambahnya satu unit produk (Dewi & Kristanto, 2013). Contoh biaya tingkat unit meliputi biaya listrik dalam penggunaan satu mesin yang digunakan untuk memproduksi setiap unit, biaya pemanasan apabila setiap unit mengalami proses pemanasan, dan tenaga kerja inspeksi yang dibutuhkan untuk satu unit (Shafasty, 2020). Biaya-biaya tersebut digolongkan sebagai biaya variabel dan biasanya diperlakukan sebagai biaya tidak langsung (Dewi & Kristanto, 2013).

Biaya tingkat batch atau *batch-level cost* adalah biaya yang didasarkan pada jumlah batch yang diproduksi serta dijual (Dewi & Kristanto, 2013). Biaya pada level *batch* meliputi biaya persiapan dan biaya bahan baku (Kusumawati, 2016). Apabila bahan baku dipesan dari *vendor* dalam batch tertentu, maka sebagian dari biaya pembelian, penerimaan, dan inspeksi barang masuk merupakan biaya tingkat *batch* (Dewi & Kristanto, 2013).

Biaya tingkat produk atau *product-level cost* adalah biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan beberapa produk berbeda (Dewi & Kristanto, 2013). Contoh biaya tingkat produk adalah biaya desain produk, pengembangan produk, dan teknik produksi (Rahayuningrum, Tamtomo, & Suryono, 2019). Tambahan pelatihan yang dibutuhkan pekerja sebelum memproduksi suatu produk tertentu

ataupun beberapa mesin yang digunakan secara khusus untuk proses produksi suatu produk termasuk biaya tingkat produk (Dewi & Kristanto, 2013).

Biaya tingkat fasilitas atau *facilities-level cost* adalah biaya pemeliharaan kapasitas pada lokasi produksi (Dewi & Kristanto, 2013). Contoh biaya pada tingkat ini yaitu biaya sewa, penyusutan, pajak properti dan asuransi bangunan (Widianto, Trisnantoro, & Padmawati, 2015). Meskipun biaya tingkat fasilitas sangat berbeda dari biaya level unit, biaya tingkat fasilitas sering dialokasikan ke dalam output penggunaan dasar alokasi tingkat unit (Dewi & Kristanto, 2013).

2.6 Pemicu Aktivitas (*Cost Driver*)

Dalam *Activity Based Costing*, dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya *overhead* disebut sebagai pemicu atau *driver* (Horngren, Datar, & Rajan, 2015). Pemicu sumber daya adalah dasar yang digunakan untuk mengalokasikan biaya dari suatu sumber daya ke beberapa aktivitas yang berbeda (Dewi & Kristanto, 2013). Pada *Activity Based Costing*, biaya dialokasikan dari suatu sumber daya ke beberapa aktivitas berdasarkan pemicu biaya yang disediakan untuk setiap aktivitas (Mulyati, Yunita, Satria, Indrayani, & Yusra, 2017).

Pada *unit-level activities*, pemicu tingkat unit atau *unit-level driver* yaitu pemicu ukuran aktivitas berdasarkan jumlah unit yang diproduksi dan dijual (Dewi & Kristanto, 2013). Seluruh *unit-level driver* bersifat proporsional terhadap unit output dan merupakan satu-satunya dasar alokasi yang berkaitan dengan volume yang digunakan dalam sistem *Activity Based Costing* (Dewi & Kristanto, 2013). Contoh pemicu tingkat unit meliputi biaya tenaga kerja langsung, jam tenaga kerja langsung, jam mesin, biaya bahan baku langsung, berat bahan baku langsung,

jumlah komponen bahan baku langsung, total biaya langsung, dan unit yang diproduksi (Dewi & Kristanto, 2013).

Pemicu tingkat *batch* atau *batch-level driver* yakni pemicu ukuran aktivitas yang didasarkan pada jumlah *batch* yang diproduksi dan dijual (Dewi & Kristanto, 2013). Contoh *batch-level driver* yaitu persiapan, jam persiapan, permintaan bahan baku, dan pesanan produksi. Pada level produk, komponen yang menjadi pemicu atau *driver* yaitu variasi ukuran aktivitas dengan jumlah produk yang berbeda-beda meliputi, perubahan desain, jam desain, dan jumlah komponen berbeda yang diperlukan (Dewi & Kristanto, 2013). Sedangkan pada level fasilitas, komponen yang biasa dijadikan sebagai pemicu biaya yaitu luas lantai (Dewi & Kristanto, 2013).