

**PENERAPAN METODE *ACTIVITY BASED COSTING* UNTUK
PENETAPAN TARIF KAMAR RAWAT INAP DI RSU
'AISYIYAH PONOROGO**

NASKAH PUBLIKASI



Disusun oleh :

Diah Ayu Nur Fatdilah

1610701005

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI, ILMU SOSIAL DAN HUMANIORA
UNIVERSITAS 'AISYIYAH
YOGYAKARTA**

2020

**PENERAPAN METODE *ACTIVITY BASED COSTING* UNTUK
PENETAPAN TARIF KAMAR RAWAT INAP DI RSU 'AISYIYAH
PONOROGO**

NASKAH PUBLIKASI

**Disusun oleh:
DIAH AYU NUR FATDILAH
1610701005**

Telah Memenuhi Persyaratan dan Disetujui Untuk Dipublikasikan

Program Studi Akuntansi
Fakultas Ekonomi, Ilmu Sosial, dan Humaniora
di Universitas 'Aisyiyah Yogyakarta

Oleh:

Pembimbing : RIGEL NURUL FATHAH,S.E., M.Ak., Akt., CA

13 November 2020 20:28:42



PENERAPAN METODE *ACTIVITY BASED COSTING* UNTUK PENETAPAN TARIF KAMAR RAWAT INAP DI RSUD 'AISYIYAH PONOROGO'¹

Diah Ayu Nur Fatdilah², Rigel Nurul Fathah, S.E., M.Ak., Ak., CA³

Abstrak

Penelitian ini bertujuan mengetahui penerapan *Activity Based Costing System* dalam kaitannya dengan penentuan tarif jasa rawat inap pada RSUD 'Aisyiyah Ponorogo dan untuk mengetahui perbandingan besarnya tarif jasa rawat inap, dengan menggunakan metode akuntansi biaya tradisional dan metode ABC pada RSUD 'Aisyiyah Ponorogo. Penelitian dilakukan dengan menggunakan pendekatan aktivitas-aktivitas dasar yang dilakukan dalam menghasilkan produk/jasa sehingga dapat diketahui seberapa besar biaya yang ditimbulkannya. Data-data penelitian didapat dari hasil wawancara dengan Kasubag Keuangan, Inventaris, Instalasi Laundry, dan Gizi. Aktivitas-aktivitas biaya di unit rawat inap meliputi biaya gaji perawat, biaya listrik dan air, biaya konsumsi pasien, biaya kebersihan, biaya administrasi, biaya bahan habis pakai, biaya laundry serta biaya penyusutan gedung dan aset tetap. Aktivitas-aktivitas tersebut diklasifikasikan menjadi beberapa kelompok aktivitas, yaitu perawatan pasien, pemeliharaan pasien, pemeliharaan inventaris, dan aktivitas pelayanan pasien. Hasil yang didapat dari penelitian ini berupa tarif jasa rawat dengan menggunakan metode ABC, diketahui terdapat *overcosting* pada kelas VVIP, VIP, dan Kelas I yaitu terdapat selisih sebesar Rp.22.130 untuk kelas VVIP, kelas VIP sebesar Rp.112.489, dan kelas I sebesar Rp.1.749. Sedangkan terdapat *undercosting* pada kelas II dan kelas III, yaitu terdapat selisih pada kelas II sebesar (Rp.81.692), dan kelas III sebesar (Rp.125.132). Hasil ini memberikan biaya aktivitas setiap kamar secara tepat dan akurat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas.

Kata Kunci : *Activity Based Costing*, tarif jasa rawat inap, *overcosting*, *undercosting*

Daftar Pustaka : 38 kepustakaan (2009-2019)

¹ Judul skripsi

² Mahasiswa Program Studi Jenjang S1 Akuntansi Fakultas Ilmu Ekonomi, Sosial dan Humaniora Universitas 'Aisyiyah Yogyakarta

³ Dosen Program Studi Jenjang S1 Akuntansi Fakultas Ilmu Ekonomi, Sosial dan Humaniora Universitas 'Aisyiyah Yogyakarta

THE APPLICATION OF ACTIVITY BASED COSTING METHOD FOR DETERMINING INPATIENT SERVICE RATES IN 'AISYIYAH PUBLIC HOSPITAL, PONOROGO ¹

Diah Ayu Nur Fatdilah², Rigel Nurul Fathah, S.E., M.Ak., Ak., CA³

ABSTRACT

The objective of the study is to determine the application of the Activity Based Costing System in relation to the determination of inpatient service rates at Aisyiyah Public Hospital, Ponorogo and to determine the comparison of the rates of inpatient services, using traditional cost accounting methods and the Activity Based Costing System at 'Aisyiyah Public Hospital, Ponorogo. The research was conducted by using the basic activities approach in producing products/services so that it can be seen how much the costs incurred. Research data were obtained from interviews with the Head of the Subdivision of Finance, Inventory, Laundry Installation, and Nutrition. Cost activities in the inpatient unit include the cost of nurses' salaries, electricity and water costs, patient consumption costs, cleaning costs, administrative costs, consumables costs, laundry costs and depreciation costs for buildings and fixed assets. These activities were classified into several groups of activities, which were patient care, patient maintenance, inventory maintenance, and patient care activities. The results obtained from this study were in the form of care service rates using the ABC method. It is known that there is overcosting in the VVIP, VIP, and Class I classes, which was a difference of Rp. 22,130 for the VVIP class, the VIP class for Rp. 112,489, and the first class for Rp. 1,749. Meanwhile, there was undercosting in class II and class III, which was there is a difference in class II of (Rp. 81,692), and class III of (Rp. 125,132). These results provide the exact and accurate cost of each room's activity based on the consumption of each activity.

Keywords : Activity Based Costing, inpatient service rates, overcosting, undercosting

References : 38 Reference (2009-2019)

¹ Title

² Student of Accounting Program, Faculty of Economics, Social Sciences and Humanities, Universitas 'Aisyiyah Yogyakarta

³ Lecturer of Accounting Program, Faculty of Economics, Social Sciences and Humanities, Universitas 'Aisyiyah Yogyakarta

PENDAHULUAN

Rumah sakit adalah suatu organisasi yang melalui tenaga medis profesional yang terorganisir serta sarana kedokteran yang permanen menyelenggarakan pelayanan kedokteran, asuhan keperawatan yang berkesinambungan, diagnosis serta pengobatan penyakit yang di derita oleh pasien. Menurut Undang-Undang No. 44 Tahun 2009, rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat. Tugas utama rumah sakit adalah memberikan jasa pengobatan, perawatan, dan pelayanan kesehatan. Salah satunya adalah pelayanan jasa rawat inap. Dimana pendapatan dari jasa tersebut di dapat dari tarif yang harus dibayar oleh pemakai jasa rawat inap.

Penentuan tarif jasa rawat inap merupakan suatu keputusan yang sangat penting, karena dapat mempengaruhi profitabilitas suatu rumah sakit. Adanya berbagai macam fasilitas pada tarif jasa rawat inap, serta jumlah biaya *overhead* yang tinggi, maka semakin menuntut ketetapan dalam pembebanan biaya yang sesungguhnya (Budiman, 2012). Sejalan dengan meningkatnya persaingan menjadikan informasi biaya yang akurat memberikan peranan yang penting. Metode *Activity Based Costing* dapat mengendalikan biaya melalui penyediaan informasi tentang aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya. Metode ini memiliki dasar pemikiran bahwa biaya ada penyebabnya, dan penyebab biaya dapat dikelola. *Activity Based Costing* didefinisikan sebagai suatu sistem pendekatan perhitungan biaya yang dilakukan berdasarkan aktivitas-aktivitas yang ada di perusahaan, sistem ini dilakukan dengan dasar pemikiran bahwa penyebab timbulnya biaya adalah aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan, sehingga wajar bila pengalokasian biaya-biaya tidak langsung dilakukan berdasarkan aktivitas tersebut (Dunia dan Abdullah 2009).

Perbedaan utama perhitungan harga pokok produk antara akuntansi biaya tradisional dengan *Activity Based Costing* adalah jumlah *cost driver* (pemicu biaya) yang digunakan. Penentuan harga pokok produk dengan metode ABC menggunakan *cost driver* dalam jumlah lebih banyak dibandingkan dalam sistem akuntansi biaya tradisional yang hanya menggunakan satu atau dua *cost driver* berdasarkan unit. Maka dari itu, sistem ABC melakukan *refinement*, dalam pembebanan biaya *overhead* pabrik kepada produk, yang lebih mencerminkan kegiatan perusahaan dalam memproduksi dan menjual produk (Kholmi dan Yuningsih, 2009).

Rumah Sakit Umum 'Aisyiyah Ponorogo adalah salah satu rumah sakit swasta tipe C di Kota Ponorogo yang melayani keluhan masyarakat di bidang kesehatan bagi warga di Ponorogo dan sekitarnya. RSUD 'Aisyiyah Ponorogo merupakan salah satu rumah sakit swasta terbaik yang ada di Ponorogo yang memberikan ambulan gratis dan rujukan gratis bagi pasien ke RS lainnya, RSUD ini juga mengembangkan fasilitas pengantaran obat dari RS ke tempat tinggal pasien. RSUD 'Aisyiyah Ponorogo memiliki berbagai jenis pelayanan kesehatan dan berbagai tipe kamar. Selama ini pihak rumah sakit dalam menentukan tarif jasa rawat inap dihitung dengan menggunakan metode yang telah ditentukannya dengan tarif yang sama pada setiap tahunnya. (Suara Pembaruan, 2019).

Suatu rumah sakit akan memperoleh penghasilan dari pendapatan jasa dan fasilitas yang ditawarkan, salah satunya adalah jasa layanan rawat inap, dimana pendapatan tersebut didapat dari harga atau tarif yang harus dibayarkan oleh pasien. Penetapan tarif jasa layanan rawat inap di banyak rumah sakit masih menggunakan metode akuntansi biaya tradisional yang hanya menggunakan penggerak aktivitas

berlevel unit untuk membebankan biaya, sehingga menimbulkan permasalahan, karena produk yang dihasilkan tidak mencerminkan biaya yang diserap secara keseluruhan. Hal seperti ini akan mengakibatkan timbulnya *distorsi* biaya produk, yang selanjutnya akan memberikan informasi menyesatkan dalam pengambilan keputusan oleh manajemen.

Permasalahan *distorsi* biaya akan dapat dihindari dengan menggunakan metode akuntansi biaya yang berfokus pada aktivitas yaitu metode *Activity Based Costing*. Metode ABC menggunakan penggerak biaya dengan jumlah yang lebih banyak dibandingkan dengan metode akuntansi biaya tradisional. Metode ABC sangat direkomendasi sebagai metode dalam perhitungan tarif jasa rawat inap di rumah sakit, karena menggunakan pemicu biaya (*cost driver*) berdasarkan pada aktivitas yang menimbulkan biaya, sehingga mampu mengalokasikan biaya pada setiap aktifitas di setiap kamar yang dipakai untuk mendukung pelayanan jasa rawat inap secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas yang menimbulkan biaya (Kaunang dan Walandouw, 2015).

Maka dari itu, diperlukan ketepatan menghitung harga pokok tarif rawat inap supaya tidak salah dalam mengambil keputusan dan mampu bertahan dalam persaingan. Sesuai dengan judul penelitian ini “Penerapan Metode *Activity Based Costing* Untuk Penetapan Tarif Kamar Rawat Inap di RSUD ‘Aisyiyah Ponorogo” bahwa penelitian diarahkan kepada perhitungan tarif rawat inap dengan metode ABC. Berikut adalah tahapan dalam menetapkan biaya tarif rawat inap menggunakan metode *activity based costing*, pertama mengidentifikasi aktivitas, kedua mengklasifikasi biaya berdasar aktivitas kedalam berbagai aktivitas, ketiga mengidentifikasi *cost driver*, keempat menentukan tarif per *unit cost driver*, dan tahap terakhir dengan membebankan biaya ke produk dengan menggunakan tarif *cost driver* dan ukuran aktivitas.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu penelitian deskriptif kualitatif dengan pendekatan kuantitatif. Metode analisis yang digunakan pada penelitian ini adalah metode analisis deskriptif komparatif yaitu suatu analisis yang menunjukkan dan membandingkan metode perhitungan tarif jasa rawat inap kamar yang diterapkan rumah sakit dengan menggunakan *activity based costing*. Subjek pada penelitian ini adalah Rumah Sakit Umum ‘Aisyiyah Ponorogo yang terletak di Jalan Dr.Sutomo No. 18-24, Bangunsari, Kec. Ponorogo, Kabupaten Ponorogo, Jawa Timur 63419 dan objek dalam penelitian ini yaitu tarif kamar rawat inap RSUD ‘Aisyiyah Ponorogo yang dihitung menggunakan Metode *Activity Based Costing*.

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dalam penelitian ini yaitu :

1. Observasi

Peneliti melakukan observasi secara langsung ke lokasi penelitian dan melakukan dokumentasi yang dianggap penting, untuk mengamati situasi dan kondisi saat ini yang berkaitan dengan tarif jasa rawat inap pada perawatan umum pada RSUD ‘Aisyiyah Ponorogo.

2. Wawancara

Sebelum melakukan wawancara peneliti terlebih dahulu mengumpulkan data dan dokumen yang dibutuhkan dengan cara mengajukan pertanyaan seputar penelitian kepada informan atau orang yang ahli di bidangnya, dengan tujuan untuk mendapatkan informasi dan data yang dibutuhkan. Informasi yang dibutuhkan adalah informasi terkait dengan tarif jasa rawat inap pada kamar

perawatan umum di Rumah Sakit 'Aisyiyah Ponorogo. Wawancara dilakukan dengan proses tanya jawab secara langsung kepada informan. Dalam penelitian ini peneliti melakukan wawancara pada Kasubag Keuangan, Kasubag Inventaris, Kasubag Instalasi Laundry, dan Kasubag Konsumsi.

3. Dokumentasi

Teknik pengumpulan data untuk mendapatkan data-data atau dokumen-dokumen yang ada hubungannya dengan penelitian yang akan dilakukan.

Sumber data dalam penelitian ini yaitu:

1. Data Primer

Data primer diperoleh dari hasil penelitian lapangan dengan melalui wawancara langsung dengan pihak manajemen RSUD 'Aisyiyah Ponorogo.

2. Data Sekunder

Data sekunder diperoleh dari hasil data dokumentasi dari berbagai informasi tertulis mengenai situasi dan kondisi RSUD 'Aisyiyah Ponorogo maupun berdasarkan dokumen-dokumen perusahaan yang berkaitan dengan penelitian ini.

Teknik uji keabsahan data pada penelitian ini yaitu menggunakan teknik triangulasi sumber (data) untuk menguji keabsahan data yang berhubungan dengan masalah penelitian yang diteliti oleh peneliti. Langkah-langkah analisis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Menampilkan perhitungan tarif rawat inap dengan sistem yang digunakan rumah sakit.
2. Melakukan perhitungan tarif rawat inap dengan sistem ABC. Tahap-tahap dalam penetapan *activity based costing* adalah sebagai berikut.
 - a. Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas.
 - b. Membebankan biaya ke aktivitas-aktivitas. Setiap kali suatu aktivitas ditetapkan, maka biaya pelaksanaan aktivitas tersebut ditentukan.
 - c. Menentukan *activity driver*. Langkah berikutnya adalah menentukan *activity driver* untuk masing-masing aktivitas yang merupakan faktor penyebab pengendali dari aktivitas-aktivitas tersebut.
 - d. Menentukan tarif. Penentuan tarif ini, total biaya dari setiap aktivitas dibagi dengan total *activity driver* yang digunakan untuk aktifitas tersebut.

$$\text{BOP} = \text{tarif per unit cost driver} \times \text{cost driver}$$

- e. Membebankan biaya ke produk. Langkah selanjutnya adalah mengalikan tarif yang diperoleh untuk setiap aktivitas tersebut dengan *activity driver* yang dikonsumsi oleh tiap-tiap jenis produk.

$$\text{BOP} = \frac{\text{tarif/unit cost driver}}{\text{cost driver}}$$

- f. Menghitung perhitungan tarif rawat inap dengan sistem ABC.

$$\text{Tarif Per Kamar} = \text{cost rawat inap} + \text{laba}$$

3. Membandingkan perhitungan tarif jasa rawat inap berdasarkan metode perhitungan RSUD 'Aisyiyah Ponorogo dengan metode *activity based costing system*.

HASIL PENELITIAN

Berdasarkan penelitian yang dilakukan, diperoleh keterangan bahwa RSUD 'Aisyiyah Ponorogo menghitung tarif rawat inapnya atas dasar *unit cost*. Perhitungan *unit cost* dilakukan secara terpisah untuk setiap jenis kelas rawat inap. Cara perhitungannya yaitu dengan menjumlahkan biaya tetap, biaya semi variabel,

dan biaya variabel, sehingga dihasilkan biaya total . kemudian biaya total dibagi dengan jumlah hari rawat inap. Adapun besarnya tarif jasa rawat inap tiap kelas yang ditetapkan adalah :

Tabel 4.1
Tarif Jasa Rawat Inap RSUD 'Aisyiyah Ponorogo

No.	Kelas	Tarif/hari
1.	VVIP	Rp. 650.000,00
2.	VIP	Rp. 500.000,00
3.	Kelas I	Rp. 300.000,00
4.	Kelas II	Rp. 150.000,00
5.	Kelas III	Rp. 100.000,00

(Sumber RSUD 'Aisyiyah Ponorogo, 2019)

Adapun data pendukung dalam perhitungan tarif jasa rawat di RSUD 'Aisyiyah Ponorogo sebagai berikut :

Tabel 4.2
Jumlah Pasien Rawat Inap
RSUD 'Aisyiyah Ponorogo

Bulan	VVIP	VIP	Kelas I	Kelas II	Kelas III
Januari	22	187	58	158	86
Februari	20	181	56	102	57
Maret	17	162	48	144	91
April	12	101	44	123	82
Mei	10	97	31	108	73
Juni	19	122	47	113	53
Juli	21	115	51	110	45
Agustus	9	103	37	106	83
September	18	158	60	135	93
Oktober	14	147	34	140	76
November	20	129	29	132	69
Desember	12	163	33	124	64
Jumlah	168	1665	528	1495	872

(Sumber:RSUD 'Aisyiyah Ponorogo, 2019)

Tabel 4.3
Jumlah Hari Pasien Rawat Inap
RSUD 'Aisyiyah Ponorogo

Bulan	VVIP	VIP	Kelas I	Kelas II	Kelas III
Januari	44	318	251	690	435
Februari	40	279	274	510	283
Maret	34	224	233	720	450
April	24	329	245	605	402
Mei	20	343	371	545	365
Juni	38	327	211	580	265
Juli	42	291	196	510	221

Agustus	18	317	149	493	404
September	22	386	268	476	236
Oktober	28	348	271	434	412
November	40	204	279	369	215
Desember	24	312	281	597	410
Jumlah	374	3678	2929	6529	4098

(Sumber: RSUD 'Aisyiyah Ponorogo, 2019)

Tabel 4.4

Luas Ruang Rawat Inap
RSU 'Aisyiyah Ponorogo

No.	Kelas	Jumlah Kamar	Luas per Kamar	Total Luas Lantai
1.	VVIP	2	20 m ²	40 m ²
2.	VIP	21	16 m ²	336 m ²
3.	Kelas I	14	12 m ²	168 m ²
4.	Kelas II	32	12 m ²	384 m ²
5.	Kelas III	16	15 m ²	240 m ²

(Sumber : RSUD 'Aisyiyah Ponorogo)

Mengidentifikasi Aktivitas-Aktivitas

a. Aktivitas perawatan pasien

Aktivitas ini dimulai sejak pasien memasuki ruangan rawat inap sampai pasien sembuh ataupun diperbolehkan pulang. Biaya yang mendukung aktivitas ini yaitu biaya gaji perawat.

b. Aktivitas pemeliharaan pasien

Aktivitas ini terjadi saat pasien dilayani setiap hari selama masa perawatan, dengan cara menyajikan menu makanan selama perawatan berlangsung, sehingga biaya yang mendukung untuk aktivitas ini adalah biaya untuk konsumsi pasien.

c. Aktivitas pemeliharaan inventaris

Pemeliharaan inventaris dilakukan untuk memberikan kenyamanan bagi pasien, sehingga aset harus senantiasa dirawat dan dipelihara. Biaya yang timbul dari aktivitas ini yaitu biaya pemeliharaan bangunan dan fasilitas rawat inap.

d. Aktivitas pelayanan pasien

Aktivitas pelayanan pasien, dilakukan setiap hari selama pasien menjalani perawatan. Pasien dilayani dengan disediakannya fasilitas-fasilitas pada setiap kamar dan diberikan pengobatan untuk setiap pasien, sehingga biaya yang mendukung aktivitas ini meliputi biaya listrik dan air, biaya bahan habis pakai, biaya administrasi, biaya kebersihan dan biaya laundry.

Mengklasifikasi Aktivitas Biaya Kedalam Berbagai Aktivitas

a. *Unit-Level Activity Cost*

Aktivitas yang berada dalam kategori ini berkaitan dengan kegiatan-kegiatan yang dilakukan rutin setiap hari dalam rangka menyediakan pelayanan rawat inap pada RSUD 'Aisyiyah Ponorogo. Biaya yang berada pada *unit level activity* mencakup biaya untuk aktivitas perawatan, biaya penyediaan listrik, air, dan telepon, biaya visit dokter, serta biaya untuk aktivitas konsumsi pasien rawat inap.

b. *Batch-Level Activity Cost*

Biaya pada tingkat *batch* pada rumah sakit meliputi biaya administrasi, biaya kebersihan, dan biaya bahan habis pakai, yang mana semua biaya ini timbul akibat permintaan suatu jasa pelayanan.

c. *Facility-Sustaining Activity Cost*

Aktivitas yang berada dalam kategori ini berhubungan dengan kegiatan-kegiatan yang bertujuan untuk mempertahankan fasilitas milik perusahaan, sehingga biaya yang mendukung aktivitas ini adalah biaya *laundry* dan biaya pemeliharaan gedung serta fasilitas perawatan rawat inap.

Tabel 4.5

Klasifikasi Biaya Berdasarkan Tingkat Aktivitas

Elemen Biaya	Jumlah
<i>Unit-Level Activity Cost</i>	
Gaji perawat	Rp. 1.790.868.456
Biaya listrik, air, telepon	Rp. 427.484.411
Biaya konsumsi	Rp. 860.147.023
Biaya visit dokter	Rp. 1.980.000.000
<i>Batch-Level Activity Cost</i>	
Biaya kebersihan	Rp. 26.672.185
Biaya administrasi	Rp. 229.718.964
Biaya bahan habis pakai	Rp. 856.639.060
<i>Facility-Sustaining Activity Cost</i>	
Biaya laundry	Rp. 318.000.000
Biaya pemeliharaan	Rp. 337.581.090

(Sumber : RSU 'Aisyiyah Ponorogo)

Setelah mengklasifikasikan biaya aktivitas ke dalam aktivitas, maka tahap selanjutnya yaitu mengidentifikasi faktor penyebab timbulnya suatu biaya, atau dengan kata lain memilih pemicu biaya (*cost driver*) dari setiap biaya aktivitas. Pendefinisian ini bertujuan untuk penentuan kelompok aktivitas dan tarif per *unit cost driver* pada langkah selanjutnya.

Tabel 4.6

Pengelompokkan Biaya dan Cost Driver

No.	Aktivitas	<i>Cost Driver</i>		Jumlah biaya
		Satuan	Jumlah satuan	
1.	<i>Unit-Level Activity Cost</i>			
	a. Biaya gaji perawat	Lama hari rawat inap	17608	Rp. 1.790.868.456
	VVIP	Lama hari rawat inap	374	
	VIP	Lama hari rawat inap	3678	
	Kelas I	Lama hari rawat inap	2929	
	Kelas II	Lama hari rawat inap	6529	
	Kelas III	Lama hari rawat inap	4098	
	b. Biaya listrik, air, telepon	Lama hari rawat inap	17608	Rp.245.167.505

	VVIP	Lama hari rawat inap	374	
	VIP	Lama hari rawat inap	3678	
	Kelas I	Lama hari rawat inap	2929	
	Kelas II	Lama hari rawat inap	6529	
	Kelas III	Lama hari rawat inap	4098	
	c. Biaya konsumsi	Lama hari rawat inap	17608	Rp. 860.147.023
	VVIP	Lama hari rawat inap	374	
	VIP	Lama hari rawat inap	3678	
	Kelas I	Lama hari rawat inap	2929	
	Kelas II	Lama hari rawat inap	6529	
	Kelas III	Lama hari rawat inap	4098	
2.	Batch-Level Activity Cost			
	a. Biaya kebersihan	Luas lantai	1168	Rp. 26.672.185
	VVIP	Luas lantai	40	
	VIP	Luas lantai	336	
	Kelas I	Luas lantai	168	
	Kelas II	Luas lantai	384	
	Kelas III	Luas lantai	240	
	b. Biaya administrasi	Jumlah pasien	4728	Rp. 229.718.964
	VVIP	Jumlah pasien	168	
	VIP	Jumlah pasien	1665	
	Kelas I	Jumlah pasien	528	
	Kelas II	Jumlah pasien	1495	
	Kelas III	Jumlah pasien	872	
	c. Biaya bahan habis pakai	Lama hari rawat inap	17608	Rp. 856.639.060
	VVIP	Lama hari rawat inap	374	
	VIP	Lama hari rawat inap	3678	
	Kelas I	Lama hari rawat inap	2929	
	Kelas II	Lama hari rawat inap	6529	
	Kelas III	Lama hari rawat inap	4098	
3.	Facility-Sustaining Activity Cost			
	a. Biaya laundry	Lama hari rawat inap	17608	Rp. 318.000.000
	VVIP	Lama hari rawat inap	374	
	VIP	Lama hari rawat inap	3678	
	Kelas I	Lama hari rawat inap	2929	
	Kelas II	Lama hari rawat inap	6529	
	Kelas III	Lama hari rawat inap	4098	
	b. Biaya penyusutan gedung & asset tetap	Lama hari rawat inap	17608	Rp. 222.065.012
	VVIP	Lama hari rawat inap	374	
	VIP	Lama hari rawat inap	3678	
	Kelas I	Lama hari rawat inap	2929	
	Kelas II	Lama hari rawat inap	6529	
	Kelas III	Lama hari rawat inap	4098	

(Sumber : Data Diolah)

Tabel 4.7
Penentuan Tarif Per Unit Cost Driver Rawat Inap

No	Aktivitas	Jumlah biaya	Banyaknya satuan (<i>cost driver</i>)	Tarif/unit (Rp)
1.	<i>Unit-Level Activity Cost</i>			
	a. Biaya gaji perawat	Rp. 1.790.868.456	17608	Rp. 101.708
	VVIP		374	
	VIP		3678	
	Kelas I		2929	
	Kelas II		6529	
	Kelas III		4098	
	b. Biaya listrik, air, telepon	Rp. 245.167.505		
	VVIP	Rp. 9.472.142	374	Rp. 25.237
	VIP	Rp. 82.578.370	3678	Rp. 22.452
	Kelas I	Rp. 30.977.397	2929	Rp 10.576
	Kelas II	R p. 66.983.221	6529	Rp 10.259
	Kelas III	Rp. 55.156.375	4098	Rp 13.459
	c. Biaya konsumsi	Rp. 860.147.023	17608	
	VVIP	Rp. 33.704.880	374	Rp. 90.120
	VIP	Rp. 311.673.700	3678	Rp. 84.740
	Kelas I	Rp. 182.869.186	2929	Rp. 62.434
	Kelas II	Rp. 223.925.113	6529	Rp. 34.297
	Kelas III	Rp. 107.974.104	4098	Rp. 26.348
2.	<i>Batch-Level Activity Cost</i>			
	a. Biaya kebersihan	Rp. 26.672.185	1168	Rp. 22.836
	VVIP		40	
	VIP		336	
	Kelas I		168	
	Kelas II		384	
	Kelas III		240	
	b. Biaya administrasi	Rp. 229.718.964	4728	
	VVIP	Rp. 17.745.840	168	Rp 105.630
	VIP	Rp. 147.102.750	1665	Rp 88.350
	Kelas I	Rp. 21.337.849	528	Rp 40.412
	Kelas II	Rp. 30.430.725	1495	Rp 20.355
	Kelas III	Rp. 13.101.800	872	Rp 15.025
	c. Biaya bahan habis pakai	Rp. 856.639.060	17608	Rp. 48.650
	VVIP		374	
	VIP		3678	
	Kelas I		2929	
	Kelas II		6529	
	Kelas III		4098	

3.	Facility-Sustaining Activity Cost			
	a. Biaya laundry	Rp. 318.000.000	17608	Rp. 18.060
	VVIP		374	
	VIP		3678	
	Kelas I		2929	
	Kelas II		6529	
	Kelas III		4098	
	b. Biaya penyusutan gedung & aset tetap	Rp. 222.065.012	17608	
	VVIP	Rp. 70.895.004	374	Rp. 189.559
	VIP	Rp. 70.895.004	3678	Rp. 19.275
	Kelas I	Rp. 61.825.000	2929	Rp. 21.108
	Kelas II	Rp. 10.975.004	6529	Rp. 1.681
	Kelas III	Rp. 7.475.000	4098	Rp. 1.824

(Sumber : Data Diolah)

Berdasarkan hasil analisis data di atas dapat disimpulkan bahwa tarif per *unit cost driver* pada biaya gaji perawat sebesar Rp. 101.708 biaya listrik kelas VVIP sebesar Rp.25.237, kelas VIP sebesar Rp.22.452, kelas I sebesar Rp.10.576, kelas II sebesar Rp.10.259, kelas III sebesar Rp.13.459, biaya konsumsi untuk kelas VVIP sebesar Rp. 90.120, kelas VIP sebesar Rp. 84.740, kelas I sebesar Rp.62.434, kelas II sebesar Rp.34.297, dan kelas III sebesar Rp.26.348, biaya kebersihan sebesar Rp. 22.836, biaya administrasi untuk kelas VVIP sebesar Rp. 105.630, kelas VIP sebesar Rp. 88.350, kelas I sebesar Rp.40.412, kelas II sebesar Rp.20.355, dan kelas III sebesar Rp.15.025, biaya bahan habis pakai sebesar Rp.48.650, biaya laundry sebesar Rp. 18.060 dan biaya penyusutan gedung dan aset tetap untuk kelas VVIP sebesar Rp. 189.559, kelas VIP sebesar Rp. 19.275, kelas I sebesar Rp.21.108, kelas II sebesar Rp.1.681, dan kelas III sebesar Rp.1.824.

Menentukan Tarif Jasa Rawat Inap Per Kamar

Pembelian biaya overhead dari tiap aktivitas ke setiap kamar dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{BOP} = \text{tarif per unit cost driver} \times \text{cost driver}$$

Setelah mengetahui BOP yang dibebankan pada masing-masing produk, maka dapat dihitung tarif jasa rawat inap per kamar sesuai tipe masing-masing menggunakan metode ABC. menurut (Mulyadi, 2010) dengan rumus sebagai berikut:

Tabel 4.8
Tarif Jasa Rawat Inap Kelas VVIP

Aktivitas	Tarif per unit <i>cost driver</i>	Jumlah <i>cost driver</i>	Total
Biaya gaji perawat	Rp 101.708	374	Rp. 38.038.665
Biaya listrik, air, telepon	Rp. 25.237	374	Rp 9.438.638
Biaya konsumsi	Rp 90.120	374	Rp 33.704.880
Biaya kebersihan	Rp 22.836	40	Rp 913.440
Biaya administrasi	Rp 105.630	168	Rp 17.745.840
Biaya bahan habis pakai	Rp 48.650	374	Rp 18.195.100
Biaya laundry	Rp 18.060	374	Rp 6.754.440
Biaya penyusutan Gdg & AT	Rp 189.559	374	Rp 70.895.066

Total biaya kamar kelas VVIP	Rp. 195.686.069
Jumlah hari rawat inap	374
Biaya rawat inap per kamar	Rp 523.225
Laba 20 %	Rp 104.645
Tarif kamar VVIP	Rp 627.870

(Sumber : Data Diolah)

Tarif per kamar = $\text{cost rawat inap} \times \text{laba yang diharapkan}$
= Rp. 523.225 x 20% = Rp. 104.645
= Rp. 523.225 + Rp. 104.645 = Rp. 627.870

Maka tarif jasa rawat inap untuk kelas VVIP sebesar Rp. 627.870.

Tabel 4.9

Tarif Jasa Rawat Inap Kelas VIP

Aktivitas	Tarif per unit <i>cost driver</i>	Jumlah <i>cost driver</i>	Total
Biaya gaji perawat	Rp 101.708	3678	Rp 374.082.024
Biaya listrik, air, telepon	Rp. 22.452	3678	Rp 82.578.456
Biaya konsumsi	Rp 84.740	3678	Rp 311.673.720
Biaya kebersihan	Rp 22.836	336	Rp 7.672.896
Biaya administrasi	Rp 88.350	1665	Rp 147.102.750
Biaya bahan habis pakai	Rp 48.650	3678	Rp 178.934.700
Biaya laundry	Rp 18.060	3678	Rp 66.424.680
Biaya penyusutan Gdg & AT	Rp 19.275	3678	Rp 70.893.450
Total biaya kamar kelas VIP			Rp1.239.362.676
Jumlah hari rawat inap			3.678
Biaya rawat inap per kamar			Rp 336.966
Laba 15 %			Rp 50.545
Tarif kamar VIP			Rp 387.511

(Sumber : Data Diolah)

Tarif per kamar = $\text{cost rawat inap} \times \text{laba yang diharapkan}$
= Rp. 336.966 x 15% = Rp. 50.545
= Rp. 336.966 + Rp. 50.545 = Rp. 387.511

Maka tarif jasa rawat inap untuk kelas VIP sebesar Rp. 387.511.

Tabel 4.10

Tarif Jasa Rawat Inap Kelas I

Aktivitas	Tarif per unit <i>cost driver</i>	Jumlah <i>cost driver</i>	Total
Biaya gaji perawat	Rp 101.708	2929	Rp 297.902.732
Biaya listrik, air, telepon	Rp 10.576	2929	Rp 30.977.104
Biaya konsumsi	Rp 62.434	2929	Rp 182.869.186
Biaya kebersihan	Rp 22.836	168	Rp 3.836.448
Biaya administrasi	Rp 40.412	528	Rp 21.337.536
Biaya bahan habis pakai	Rp 48.650	2929	Rp 142.495.850
Biaya laundry	Rp 18.060	2929	Rp 52.897.740
Biaya penyusutan Gdg & AT	Rp 21.108	2929	Rp 61.825.332
Total biaya kamar kelas I			Rp 794.161.928
Jumlah hari rawat inap			2.929

Biaya rawat inap per kamar	Rp 271.137
Laba 10%	Rp 27.114
Tarif kamar I	Rp 298.251

(Sumber : Data Diolah)

Tarif per kamar = $cost$ rawat inap x laba yang diharapkan
= Rp. 271.137 x 10% = Rp. 27.114
= Rp. 271.137 + Rp. 27.114 = Rp. 298.251

Maka tarif jasa rawat inap untuk kelas I sebesar Rp. 298.251.

Tabel 4.11

Tarif Jasa Rawat Inap Kelas II

Aktivitas	Tarif per unit <i>cost driver</i>	Jumlah <i>cost driver</i>	Total
Biaya gaji perawat	Rp 101.708	6529	Rp 664.051.532
Biaya listrik, air, telepon	Rp 10.259	6529	Rp 66.981.011
Biaya konsumsi	Rp 34.297	6529	Rp 223.925.113
Biaya kebersihan	Rp 22.836	384	Rp 8.769.024
Biaya administrasi	Rp 20.355	1495	Rp 30.430.725
Biaya bahan habis pakai	Rp 48.650	6529	Rp 317.635.850
Biaya laundry	Rp 18.060	6529	Rp 117.913.740
Biaya penyusutan Gdg & AT	Rp 1.681	6529	Rp 10.975.249
Total biaya kamar kelas II			Rp 1.440.682.244
Jumlah hari rawat inap			6.529
Biaya rawat inap per kamar			Rp 220.659
Laba 5%			Rp 11.033
Tarif kamar II			Rp 231.692

(Sumber : Data Diolah)

Tarif per kamar = $cost$ rawat inap x laba yang diharapkan
= Rp. 220.659 x 5% = Rp. 11.033
= Rp. 220.659 + Rp. 11.033 = Rp. 231.692

Maka tarif jasa rawat inap untuk kelas II sebesar Rp. 231.692.

Tabel 4.12

Tarif Jasa Rawat Inap Kelas III

Aktivitas	Tarif per unit <i>cost driver</i>	Jumlah <i>cost driver</i>	Total
Biaya gaji perawat	Rp 101.708	4098	Rp 416.799.384
Biaya listrik, air, telepon	Rp 13.459	4098	Rp 55.154.982
Biaya konsumsi	Rp 26.348	4098	Rp 107.974.104
Biaya kebersihan	Rp 22.836	240	Rp 5.480.640
Biaya administrasi	Rp 15.025	872	Rp 13.101.800
Biaya bahan habis pakai	Rp 48.650	4098	Rp 199.367.700
Biaya laundry	Rp 18.060	4098	Rp 74.009.880
Biaya penyusutan Gdg & AT	Rp 1.824	4098	Rp 7.474.752
Total biaya kamar kelas III			Rp 879.363.242
Jumlah hari rawat inap			4.098

Biaya rawat inap per kamar	Rp	214.583
Laba 5%	Rp	10.729
Tarif kamar III	Rp	225.312

(Sumber : Data Diolah)

Tarif per kamar = $cost$ rawat inap x laba yang diharapkan
= Rp. 214.583 x 5% = Rp. 10.729
= Rp. 214.583 + Rp. 10.729 = Rp. 225.312

Maka tarif jasa rawat inap untuk kelas III sebesar Rp. 225.312.

Tujuan selanjutnya dalam penelitian ini yaitu mengetahui besarnya perbedaan tarif RSUD 'Aisyiyah Ponorogo dengan tarif yang dihasilkan dari perhitungan menggunakan metode ABC. Perbedaan tarif rawat inap pada setiap kamar disajikan pada tabel dibawah ini :

Tabel 4.13
Perbandingan tarif RSUD 'Aisyiyah Ponorogo dengan tarif menggunakan metode *Activity Based Costing*

Kelas	Tarif RSUD 'Aisyiyah Ponorogo	Tarif metode ABC	Selisih	Hasil Perbandingan
VVIP	Rp. 650.000	Rp. 627.870	Rp. 22.130	Lebih kecil
VIP	Rp. 500.000	Rp. 387.511	Rp. 112.489	Lebih kecil
Kelas I	Rp. 300.000	Rp. 298.251	Rp. 1.749	Lebih kecil
Kelas II	Rp. 150.000	Rp. 231.692	(Rp. 81.692)	Lebih besar
Kelas III	Rp. 100.000	Rp. 225.312	(Rp. 125.132)	Lebih besar

(Sumber : Hasil Data Diolah)

Berdasarkan hasil perhitungan pada Tabel 4.13 diketahui bahwa perhitungan menggunakan metode ABC menghasilkan tarif yang berbeda di dibandingkan dengan tarif RSUD 'Aisyiyah Ponorogo. Perhitungan dengan menggunakan metode ABC menghasilkan tarif sebesar Rp. 627.870 untuk kelas VVIP, kelas VIP sebesar Rp. 387.511, kelas I sebesar Rp.298.251, kelas II sebesar Rp.298.251, kelas III Rp. 225.312. Hasil perhitungan menggunakan *Activity Based Costing* menyebabkan *overcosting* untuk kelas VVIP, VIP, dan kelas I, yaitu terdapat selisih sebesar Rp. 22.130 untuk kelas VVIP, kelas VIP sebesar Rp.112.489, dan kelas I sebesar Rp.1.749. Sedangkan menyebabkan *undercosting* pada kelas II dan kelas III, yaitu terdapat selisih pada kelas II sebesar (Rp.81.692), dan kelas III sebesar (Rp. 125.132).

PEMBAHASAN

Penelitian ini dilakukan di Rumah Sakit Umum 'Aisyiyah Ponorogo yang terletak di Jalan Dr.Sutomo No. 18-24, Bangunsari, Kecamatan Ponorogo, Kabupaten Ponorogo, Jawa Timur 63419. Penelitian dilaksanakan mulai tanggal 24 Juni 2020 pada pukul 08.00 sampai selesai. Berdasarkan hasil observasi dan wawancara kepada empat responden, peneliti dapat mengetahui semua fasilitas yang ada di rumah sakit secara langsung dan mengetahui metode apa yang digunakan RSUD 'Aisyiyah Ponorogo dalam menentukan tarif rawat inap. Berdasarkan hasil penelitian di atas bahwa RSUD 'Aisyiyah Ponorogo dalam menentukan tarif jasa rawat inap masih menggunakan metode tradisional, menentukan biaya tarif per kelas yang berdasarkan unit cost, yaitu untuk kelas VVIP sebesar Rp 650.000, kelas VIP sebesar Rp. 500.000, kelas I sebesar Rp. 300.000, kelas II sebesar Rp. 150.000 dan untuk kelas III sebesar Rp. 100.000. Perhitungan di dalam menentukan tarif jasa rawat inap

dilakukan dengan cara menjumlahkan biaya tetap dan biaya variabel dibagi dengan jumlah hari rawat inap.

Laba yang diharapkan pihak manajemen Rumah Sakit Umum 'Aisyiyah Ponorogo yaitu kelas VVIP 20%, VIP 15%, kelas I 10%, kelas II 5% dan kelas III 5%. Sesuai dengan hasil penelitian bahwa perhitungan tarif jasa rawat inap dengan *activity based costing system* pada Rumah Sakit Umum 'Aisyiyah Ponorogo telah mengalokasikan biaya-biaya berdasarkan aktivitas yang ada di unit rawat inap. Masing-masing aktivitas mempunyai *cost driver* yang menjadi pemicu dari setiap biaya yang timbul. Manfaat yang diperoleh dari perhitungan tarif jasa rawat inap dengan *activity based costing system* pada RSUD 'Aisyiyah Ponorogo adalah menyajikan biaya jasa rawat inap yang lebih akurat sehingga dapat menetapkan harga pokok rawat inap yang lebih baik. Selain itu, biaya-biaya yang ada di unit rawat inap juga lebih terperinci dalam perhitungan tarifnya.

Hal ini dapat membantu manajemen dalam pengambilan keputusan yang lebih baik sehingga metode *activity based costing* lebih efektif digunakan dalam menentukan tarif rawat inap karena dalam menentukan tarifnya menggunakan lebih dari satu biaya aktivitas yaitu biaya gaji perawat, biaya listrik, biaya komsumsi, biaya visite dokter, biaya administrasi, biaya kebersihan, biaya bahan habis pakai, biaya laundry dan biaya pemeliharaan. Perbedaan dalam menggunakan dua metode ini yaitu pada metode *activity based costing* menggunakan lebih dari satu *cost driver* dan laba yang diharapkan sedangkan pada perhitungan menggunakan metode tradisional cara perhitungan tarifnya hanya menjumlahkan biaya tetap dan variabel kemudian dibagi dengan jumlah hari rawat inap sehingga biaya-biaya di unit rawat inap tidak terlalu terperinci.

Sehingga perbedaan kedua metode tersebut menimbulkan selisih angka tarif rawat inap yang berbeda. Selisih tarif ini terjadi akibat perbedaan pembebanan biaya *overhead*, dimana tarif jasa rawat inap untuk setiap kamar milik rumah sakit dibebankan berdasarkan biaya yang membentuknya, sehingga membebankan biaya *overhead* hanya dengan menggunakan satu *cost driver* saja, hal ini mengakibatkan kecenderungan kesalahan dalam pembebanan biaya (*distorsi*). Sementara itu, pada metode ABC biaya *overhead* dibebankan dengan menggunakan *cost driver* lebih dari satu, yaitu jumlah hari perawatan, jumlah pasien, dan luas lantai. Metode ABC mampu mengalokasikan biaya-biaya pada setiap kamar rawat inap secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitasnya, sehingga menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat.

Keterbatasan Penelitian

Ada beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, diantaranya sebagai berikut :

- a. Periode pengambilan data dalam penelitian ini hanya satu tahun, sedangkan penelitian dengan mengambil periode pengamatan lebih banyak akan memberikan hasil yang lebih baik.
- b. Penelitian ini hanya difokuskan pada instansi pelayanan kesehatan yaitu rumah sakit, walaupun masih banyak perusahaan lain yang bergerak dibidang jasa dapat menerapkan metode *activity based costing*.
- c. Penelitian ini hanya mengambil bidang pelayanan jasa rawat inap pada rumah sakit, sementara metode *activity based costing* masih bisa diterapkan dalam menghitung tarif jasa yang lain seperti tarif jasa radiologi, jasa rawat jalan, dan pelayanan jasa lainnya yang ada di rumah sakit.

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan pada Rumah Sakit 'Aisyiyah Ponorogo, maka kesimpulan yang dapat diuraikan adalah sebagai berikut :

1. Perhitungan tarif kamar untuk pelayanan jasa rawat inap menggunakan metode ABC dilakukan melalui dua tahapan. Tahap yang pertama yaitu menelusuri biaya ke aktivitas yang menimbulkan biaya, dan tahap kedua yaitu membebankan biaya aktivitas ke produk atau jasa. Perhitungan menggunakan metode *activity based costing* menghasilkan tarif kamar kelas VVIP sebesar Rp.627.870, kelas VIP sebesar Rp.387.511, Kelas I Rp.298.251, kelas II Rp 231.692, dan kelas III Rp. 225.312.
2. Hasil selisih perhitungan tarif kamar rawat inap dari RSU 'Aisyiyah Ponorogo dengan perhitungan *activity based costing* menunjukkan *overcosting* pada kelas VVIP, kelas VIP, kelas I, yaitu sebesar Rp.22.130 pada kelas VVIP, Rp.112.489 pada kelas VIP, dan Rp.1.749 pada kelas I, sedangkan terjadi *undercosting* pada kelas II dan kelas III yaitu sebesar (Rp.81.692) pada kelas II dan (Rp.125.132) pada kelas III.

Saran

Berdasarkan kesimpulan di atas, maka terdapat saran yang dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan pengambilan kebijakan dalam penentuan tarif rawat inap yaitu sebagai berikut :

1. Bagi RSU 'Aisyiyah Ponorogo
Sebaiknya Rumah Sakit 'Aisyiyah Ponorogo dapat mempertimbangkan penggunaan metode ABC pada perhitungan tarif jasa rawat inap, namun penerapan metode ABC ini juga harus tetap mempertimbangkan faktor-faktor eksternal lain, seperti kemampuan ekonomi masyarakat sebagai tolak ukur dalam perhitungan tarif jasa rawat inap.
2. Bagi Peneliti Selanjutnya
Untuk penelitian selanjutnya, agar dapat lebih terperinci dalam hal menyajikan data-data atau informasi yang berkaitan dengan metode ABC, dan bagi peneliti yang akan melakukan penelitian sejenis, di harapkan meneliti di perusahaan yang memproduksi lebih dari satu jenis produk. Maka akan ada lebih banyak keragaman produk yang dihasilkan untuk diteliti kembali.

DAFTAR PUSTAKA

- Budiman, Riadi. 2012. *Implementasi Metode Activity Based Costing System dalam Menentukan Besarnya Tarif Rawat Inap*. Jurnal Elkha Vol. 4, No.2, Oktober 2012.
- Dunia, Firdaus Ahmad, Wasilah Abdullah. 2009. *Akuntansi Biaya*. Edisi Kedua. Jakarta: Salemba Empat.
- Kaunang, Brando. dan Walandouw, Kho Stanley. 2015. *Penerapan Metode Activity-Based Costing System Dalam Menentukan Besarnya Tarif Jasa Rawat Inap Pada Rumah Sakit Umum Bethesda Kota Tomohon*. Jurnal EMBA (Jurnal Manajemen Bisnis dan Akuntansi). (online). Vol.3, No.1. (<http://ejournal.unsrat.ac.id>). Diakses 12 November 2015.

Kholmi, Masyiah dan Yuningsih. 2009. *Akuntansi Biaya*. Edisi Revisi. Malang: UMM Press.

Suara Pembaruan. 2019. *beritahu.com*. Diakses 29 Agustus. (<https://www.beritasatu.com/kesehatan/571418/raih-bpis-award-2019-ini-keunggulan-rsu-aisyiyah-ponorogo>)

Undang-Undang No. 44 Tahun 2009, tentang Rumah Sakit.

