

Analisis Penentuan Kos Terapi dengan Menggunakan Pendekatan *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) pada Klinik Tumbuh Kembang Star Kids Kabupaten Jember

(Analytical Determination of Cost Therapy Using Time Driven Activity Based Costing (TDABC) Approachment at Tumbuh Kembang Star Kids Clinic in Jember Regency)

Apit Saipul, Rochman Effendi
Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Jember (UNEJ)
Jln. Kalimantan 37, Jember 68121
E-mail: afsya354@yahoo.co.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisa penentuan kos terapi dengan menggunakan pendekatan *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) pada klinik Tumbuh Kembang Star Kids kabupaten Jember dan memberikan rancang model penentuan kos terapi sehingga dapat dijadikan referensi dalam penentuan kos terapi. *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) merupakan generasi kedua dari *Activity Based Costing* (ABC). Sistem TDABC, faktor waktu merupakan peran yang sangat penting dalam memenuhi aktivitas. Sistem TDABC memiliki dua estimasi sederhana yaitu, estimasi unit kos dan estimasi unit waktu. Sumber data yang diperoleh berupa data primer yang diperoleh secara langsung pada objek penelitian melalui observasi langsung dan wawancara pada klinik Tumbuh Kembang Star Kids. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis deskriptif kualitatif yakni untuk memperoleh pemaparan ataupun gambaran secara menyeluruh dari objek penelitian dengan cara mengumpulkan, mengolah, menganalisis serta menginterpretasikan data yang tersedia pada objek penelitian. Hasil analisis menunjukkan bahwa dengan menggunakan metode TDABC, kos terapi dapat diketahui secara jelas dan akurat dan dapat dijadikan pedoman oleh klinik Tumbuh Kembang Star Kids dalam menentukan besarnya kos terapi. Penentuan kos yang tepat akan dapat menjauhi angka kerugian dari klinik Tumbuh Kembang Star Kids di mana klinik merupakan lembaga yang bergerak dibidang jasa yang tidak berorientasi laba atau lembaga non profit.

Kata Kunci: *Activity Based Costing* (ABC), estimasi unit kos, estimasi unit waktu, penentuan kos terapi, *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC)

Abstract

This research is purposed to analyze the determination of cost therapy using Time Driven Activity Based Costing (TDABC) approachment at Tumbuh Kembang Star Kids Clinic in Jember regency and provide model design the determination of cost therapy that can be used as a reference in determining of cost therapy. Time Driven Activity Based Costing (TDABC) is the second generation of Activity Based Costing (ABC). TDABC system, the time factor is a very important role in meeting activity. TDABC system have two simple estimation that is, the estimated unit cost and estimated unit time. The source of data is obtained in the form of primary data that directly on object of research through direct observation and interviews on the Tumbuh Kembang Star Kids Clinic. The methods used in this research is descriptive qualitative methods of analysis to obtain exposure or the overall picture of the object research by collecting, processing, analyzing and interpreting the available data on the object research. The analysis result shows using TDABC, cost therapy is understood clearly and accurately and can be used as a basic for Tumbuh Kembang Star Kids Clinic in determining the magnitude of the cost therapy. Determining the exact cost will be able to avoid the losses suffered from Tumbuh Kembang Star Kids clinic where the clinic is a service organization engaged in the non-profit or non-profit institutions.

Keywords: *Activity Based Costing* (ABC), estimated unit cost, estimated unit time, determining the cost therapy, *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC).

Pendahuluan

Tuhan yang maha pencipta telah menciptakan berbagai makhluk di dunia ini, termasuk manusia adalah salah satu ciptaan-Nya. Manusia diciptakan juga berbeda-beda sesuai dengan takdir yang telah ditulis oleh Tuhan. Ada manusia

yang diciptakan secara sempurna dan juga ada manusia yang diciptakan tidak sempurna atau bisa dikatakan dengan lahir cacat baik cacat fisik maupun cacat mental. Cacat fisik dan

cacat mental itulah yang biasa disebut sebagai anak berkebutuhan khusus. Hadis (2006:4-5) menerangkan bahwa kelainan dari segi fisik dapat berupa kecacatan fisik misalnya orang tidak memiliki kaki sebelah kiri, matanya buta sebelah dan sejenisnya sedangkan kelainan dari segi psikis atau aspek kejiwaan (psikologis) misalnya orang menderita keterbelakangan mental akibat dari intelegensi yang dimiliki dibawah normal. Pada dasarnya setiap anak

berpotensi mempunyai resiko cacat tetapi hal tersebut tergantung dari orang tuanya dan juga kehendak tuhan.

Istilah anak berkebutuhan khusus merupakan pengganti dari sebutan anak cacat yang dianggap berkonotasi negatif. Anak berkebutuhan khusus merupakan anak yang membutuhkan perhatian secara khusus karena mempunyai hambatan kognitif, fisik atau mental untuk mencapai aktualisasi potensinya secara maksimalnya. Untuk mencapai aktualisasi potensi maksimalnya anak-anak berkebutuhan khusus selain mendapatkan bimbingan atau penanganan dari orang tua harus juga mendapatkan penanganan secara benar oleh tenaga terapis yang ahli dibidangnya. Pada era modern ini sudah banyak klinik-klinik yang menyediakan jasa terapi untuk anak berkebutuhan khusus. Hal tersebut diperuntukan untuk membantu anak-anak yang membutuhkan penanganan secara khusus.

Banyaknya klinik ataupun yayasan menjadi suatu persaingan tersendiri dalam mendapatkan donatur maupun pasien guna menjaga eksistensinya. Berbagai strategi telah diterapkan supaya donatur maupun pasien tetap setia pada yayasan dan tidak berpindah ke yayasan lainnya. Strategi yang diterapkan oleh klinik atau yayasan pun bermacam-macam agar klinik atau yayasannya tetap berkembang dan semakin maju. Kegagalan dalam perencanaan maupun strategi dapat mengakibatkan ketidak berhasilannya suatu tujuan yayasan. Perencanaan dan strategi merupakan hal penting dan mutlak dilakukan untuk mencapai tujuan. Pencapaian suatu keberhasilan tidak lepas dari hasil yang diperoleh yakni kesembuhan dari para anak berkebutuhan khusus dan pelayanan yang baik terhadap anak berkebutuhan khusus, dengan demikian banyak dari keluarga anak berkebutuhan khusus dapat percaya pada yayasan ataupun klinik. Banyak yayasan ataupun klinik yang saling berlomba untuk memberikan pelayanan yang lebih baik dan beragam dengan biaya yang lebih murah guna mempertahankan eksistensi yayasan atau kliniknya. Penentuan besarnya kos yang akan dikenakan kepada pasien anak berkebutuhan khusus merupakan hal yang sangat penting untuk menarik para keluarga anak berkebutuhan khusus. Hal ini disebabkan keluarga anak berkebutuhan khusus lebih cenderung memilih kos yang lebih murah dan berkualitas.

Faktor kos merupakan faktor yang sangat penting dalam melakukan pengelolaan suatu perusahaan, baik perusahaan profit maupun perusahaan non profit (nirlaba). Perusahaan membutuhkan informasi kos guna mengelola dan menyusun suatu perencanaan sumber ekonomi untuk menghasilkan suatu keluaran, bahkan memberikan informasi tentang kinerja suatu bagian tertentu terkait dengan efisiensi dan efektifitas. Siregar *et al.* (2012) menjelaskan pengklasifikasian kos secara berbeda diperlukan untuk informasi kos yang berbeda untuk melayani kebutuhan manajerial yang berbeda pula. Dalam usahanya menghasilkan manfaat saat ini dan dimasa depan, perusahaan harus dapat melakukan berbagai usaha untuk meminimumkan kos yang dibutuhkan dalam mencapai manfaat ini, sehingga perusahaan menjadi lebih efisien. Perusahaan harus memiliki tujuan menyediakan nilai bagi pelanggan yang lebih besar dengan kos yang lebih rendah dari para pesaingnya. Dengan cara ini, perusahaan akan

memiliki keunggulan kompetitif dari pesaingnya. Memiliki kos yang lebih rendah dari para pesaingnya berarti menurunkan kos. Kemampuan menurunkan kos dapat menurunkan harga, mengurangi pengorbanan pelanggan dan meningkatkan nilai bagi pelanggan.

Penentuan kos pada perusahaan atau lembaga yang bergerak di bidang jasa merupakan hal yang sangat penting dan membutuhkan penentuan kos yang tepat. Perusahaan atau lembaga di bidang jasa, faktor waktu merupakan hal yang utama dalam melakukan aktivitas layanan jasanya. Waktu dapat dijadikan sebagai perhitungan dalam penentuan kos dengan menggunakan metode penentuan kos yang tepat. Metode yang digunakan adalah metode yang perhitungannya dengan menggunakan estimasi waktu/pemicu waktu (*time driven*). Kaplan dan Anderson (2007) telah memperkenalkan metode perhitungan kos dengan menggunakan estimasi waktu/pemicu waktu (*time driven*), metode tersebut adalah *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC).

Time Driven Activity Based Costing (TDABC) merupakan salah satu metode yang dapat digunakan dalam menentukan kos produk maupun jasa. *Time Driven Activity Based Costing* merupakan generasi kedua dari *Activity Based Costing* (ABC) yang mana TDABC lebih mudah daripada ABC yang masih banyak keterbatasannya. TDABC memiliki terobosan yang terletak pada estimasi waktu. Dengan demikian, waktu yang diperlukan untuk melakukan suatu aktivitas dapat diperkirakan berapa jumlah waktu yang dibutuhkan dalam melakukan suatu aktivitas tertentu. Hal tersebut dapat membantu, mempermudah serta mempercepat manajer dalam pengambilan keputusan dan juga keputusan yang diambil merupakan keputusan yang lebih baik, karena TDABC berfokus pada waktu dan mengesampingkan faktor kos lainnya, dan juga berfokus pada standar waktu, sehingga mengurangi durasi dan jumlah waktu dalam aktivitas *cost driver* (Kaplan,2007). Penggunaan metode TDABC diharapkan dapat membantu manajer yayasan atau klinik dalam pengambilan keputusan yang tepat, cepat dan yang terbaik.

Klinik Anak Berkebutuhan Khusus (ABK) merupakan lembaga non profit yang bergerak dibidang jasa/layanan terhadap para anak berkebutuhan khusus. Payne (2007) menjelaskan jasa merupakan suatu kegiatan yang memiliki beberapa tanda ketakberwujudan (*intangibile*) yang berhubungan dengannya yang melibatkan beberapa interaksi dengan konsumen. Penentuan kos terapi yang dikenakan terhadap anak berkebutuhan khusus merupakan hal yang sangat krusial di mana penentuan tersebut akan dapat mempengaruhi banyak hal, seperti kos-kos yang telah dikeluarkan dan dalam hal mendapatkan pasien anak berkebutuhan khusus. Peneliti memfokuskan penelitiannya pada penentuan kos terapi pada Klinik "Tumbuh Kembang Star Kids" dengan menggunakan pendekatan *Time Driven Activity Based Costing*. Hal ini karena pada Klinik "Tumbuh Kembang Star Kids" belum menggunakan metode sistem penentuan kos sehingga hal tersebut menjadi motivasi peneliti untuk meneliti dan memberikan suatu rancang model perhitungan penentuan kos. Dengan menggunakan metode TDABC dapat menjelaskan besarnya waktu dan kos yang diserap untuk setiap aktivitas terapi yang dilakukan dan juga

dapat mempermudah seorang manajer dalam pengambilan keputusan khususnya dalam menentukan besarnya kos terapi dan juga seorang manajer tidak sembarangan dalam menentukan kos terapi yang akan dikenakan pada pasien. Penentuan kos terapi yang tepat akan dapat mempermudah manajer dalam menentukan prosentase keuntungan guna menjauhi kerugian. Penentuan kos jasa/layanan terapi merupakan hal yang sangat penting di mana hal tersebut bisa digunakan sebagai proses perencanaan, pengendalian dan penganggaran oleh klinik untuk memenuhi efisiensi.

Rumusan masalah dalam penulisan ini adalah untuk mengungkapkan penggunaan metode TDABC pada klinik Tumbuh Kembang Star Kids dengan pertanyaan penelitian: Bagaimana penentuan kos terapi dengan menggunakan *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) pada Klinik Tumbuh Kembang Star Kids Kabupaten Jember?

Metode Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian kualitatif deskriptif dan bertujuan untuk mengungkapkan penggunaan penentuan kos terapi dengan pendekatan model TDABC pada klinik Tumbuh Kembang Star Kids di Kabupaten Jember. Penelitian kualitatif merupakan penelitian yang menekankan pada pemahaman mengenai masalah-masalah dalam kehidupan sosial berdasarkan kondisi realitas atau *natural setting* yang holistik, kompleks dan rinci (Indriantoro dan Supomo, 2012).

Jenis dan Sumber Data

Jenis dan sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer di mana data yang diperoleh peneliti merupakan data yang diperoleh secara langsung dari objek penelitian dan dari sumber asli yang dikumpulkan melalui wawancara dan observasi langsung. Data primer merupakan sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli dan tidak melalui media perantara (Indriantoro & Supomo, 2012).

Metode Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis deskriptif kualitatif yakni untuk memperoleh pemaparan ataupun gambaran secara menyeluruh dari objek penelitian dengan cara mengumpulkan, mengolah, menganalisis serta menginterpretasikan data yang tersedia pada objek penelitian.

Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang dilakukan dalam penelitian ini mempunyai langkah-langkah sebagai berikut:

1. Peneliti mengumpulkan data-data yang dibutuhkan dalam penelitian yang berhubungan dengan aktivitas maupun kelompok sumber daya yang ada pada objek penelitian.
2. Peneliti menghitung kos terapi dengan menggunakan *Time Driven Activity Based Costing* pada objek penelitian.

Hasil Penelitian

Sebanyak 423 kegiatan terapi telah dikerjakan selama penelitian yang dilakukan oleh peneliti. Berikut akan dilihat beberapa jasa terapi yang dikerjakan oleh Klinik Tumbuh Kembang Star Kids selama 30 hari. Dengan rincian sebagai berikut:

Tabel 1. Kegiatan Jasa Terapi

No.	Keterangan	Jumlah
1	Sensory Integration	149
2	Terapi Bermain	74
3	Manajemen Perilaku	62
4	Pre-academic Skills Training	48
5	Training Ketrampilan Sosial	71
6	Training Ketrampilan Bantu Diri	19

Sumber : hasil observasi peneliti

Beragam jenis jasa yang ditawarkan oleh klinik Tumbuh Kembang Star Kids beragam pula aktivitas dari setiap masing-masing jenis jasa yang dilakukan. Aktivitas-aktivitas yang dilakukan pun berbeda dari setiap jenis jasa walaupun semua saling berkaitan. Berikut langkah-langkah proses kegiatan jasa disetiap jasa terapinya:

Tabel 2. Proses Aktivitas Jasa Terapi

No.	Jasa Terapi	Aktivitas yang dilakukan	Waktu (menit)
1	Sensory Integration	- Visual Skills	8
		- Auditory Skills	7
		- Tactil Skills	10
		- Smelt Skills	8
		- Propio Vestubular	7
		- Motor Planning	10
2	Terapi Bermain	- Pelaporan (konsultasi)	10
		- Menggunakan Mainan	10
		- Memasukkan Peg Board	10
		- Pasang Puzzle	10
		- Pasang Jig-zaw Puzzle	10
		- Memory game	10
3	Manajemen Perilaku	- Pelaporan (konsultasi)	10
		- Behaviour Terapi	10
		- Kognitif Behaviour Terapi	10
		- Verbal Behaviour	10
		- Relationship Development Integration (RDI)	10
		- ABA/LOVAS	10
4	Pre-academic Skills Training	- Pelaporan (konsultasi)	10
		- Hand Writng	15
		- Fine Motor	15
		- Perceptual Training	10
		- Kognitif Training	10
		- Pelaporan (konsultasi)	10
5	Training Ketrampilan Sosial	- Problem Solving	15
		- Antri	10
		- Kompetisi	15
		- Menjalin Komunikasi	10
		- Pelaporan (konsultasi)	10

6	Training	- Mengindikasi BAB/BAK	5
	Ketrampilan	- Instruksi	10
	Bantu diri	- Buang Sampah	5
		- Merapikan	15
		- Pakai & Lepas Baju, Celana dll	10
		- Lepas Pasang Kancing	5
		- Pelaporan (konsultasi)	10

Sumber : hasil observasi peneliti

Aktivitas-aktivitas terapi yang dilakukan tidak lepas dari kos-kos sumber daya yang dikeluarkan untuk memenuhinya. Berikut kos sumber daya yang dimiliki oleh klinik Tumbuh Kembang Star Kids:

Tabel 3. Kos Sumber Daya

	Kos Sumber Daya	Kos Perbulan
Kos Tenaga Terapi	9.460.000	9.460.000
Listrik	1.200.000	1.200.000
Bangunan	220.000.000	916.667
Pemeliharaan Bangunan	22.000.000	1.833.333
Peralatan	60.000.000	500.000
Pemeliharaan Peralatan	2.500.000	208.333
Pegawai Resepsionis	1.670.000	1.670.000

Sumber : hasil pengolahan data

Konsumsi waktu dari masing-masing sumber daya dalam melakukan setiap aktivitas jasa mempunyai estimasi yang berbeda-beda. Hal tersebut dipengaruhi oleh banyaknya aktivitas yang terjadi dan sumber daya yang dibutuhkan dalam mengerjakan aktivitas jasanya. Berikut estimasi waktu untuk setiap sumber daya dalam 30 hari:

Tabel 4. Konsumsi Waktu Masing-Masing Sumber Daya

Sumber Daya	Konsumsi Waktu (menit)
Kos Tenaga Terapi	25.380
Listrik	25.380
Bangunan	25.380
Pemeliharaan Bangunan	25.380
Peralatan	16.865
Pemeliharaan Peralatan	16.865
Pegawai Resepsionis	25.380

Sumber: hasil pengolahan data

Pembahasan

Time Driven Activity Based Costing (TDABC) merupakan suatu metode yang dapat digunakan dalam menentukan kos produk maupun jasa. *Time Driven Activity Based Costing* merupakan generasi kedua dari *Activity Based Costing* (ABC) yang mana TDABC lebih mudah daripada ABC yang masih banyak keterbatasannya. Konsep TDABC menghilangkan proses pendefinisian aktivitas dan menghindari terjadinya biaya yang tinggi, konsumsi waktu yang banyak, dan subjektifitas dalam penentuan aktivitas dari ABC tradisional. Konsep ini menggunakan konsep persamaan waktu yang dapat langsung membebaskan biaya ke aktivitas yang dilakukan dan transaksi yang terjadi.

Terdapat dua parameter yang digunakan dalam konsep ini yaitu: rate biaya kapasitas untuk departemen dan penggunaan kapasitas untuk setiap transaksi yang diproses dalam departemen. (Kaplan & Anderson, 2007).

Sistem perhitungan berdasarkan *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) memerlukan empat tahap yaitu:

1. Tahap Pertama

Mengidentifikasi kelompok masing-masing sumber daya yang tersedia dan melakukan perhitungan jumlah kos masing-masing sumber daya. Sumber daya yang dimaksud adalah sumber daya yang sulit ditelusuri yang berhubungan dengan proses jasa terapi.

2. Tahap Kedua

Mencari kos sumber daya pada setiap departemen dan melakukan perhitungan kos per unit dengan cara membagi kos sumber daya tersedia dengan kapasitas praktis sumber daya. Adapun model matematikanya adalah sebagai berikut:

$$\text{Kos perunit} = \frac{\text{Kos Sumber Daya Tersedia}}{\text{Kapasitas Praktis}}$$

3. Tahap Ketiga

Mengestimasi waktu yang dibutuhkan untuk melakukan aktivitas jasa terapi. Setiap aktivitas yang dilakukan dalam masing-masing jasa terapi membutuhkan estimasi waktu yang berbeda.

Tabel 5. Estimasi Waktu Masing-Masing Aktivitas Terapi

No.	Jasa Terapi	Waktu Perbulan (menit)
1	Sensory Integration	8.940
2	Terapi Bermain	4.440
3	Manajemen Perilaku	3.720
4	Pre-academic Skills Training	2.880
5	Training Keterampilan Sosial	4.260
6	Training Keterampilan Bantu Diri	1.140

Sumber : hasil pengolahan data

4. Tahap Keempat

Mencari pemicu kos aktivitas masing-masing departemen. Pemicu kos aktivitas dapat diketahui dari menghitung kos per unit dengan membagi kos sumber daya tersedia dengan waktu praktisnya. Dari hasil tersebut, dapat diperoleh pemicu kos aktivitas masing-masing departemen.

Perhitungan dilakukan dalam waktu 1 bulan dimana terdapat 20 hari kerja dengan jam kerja dimulai dari jam 08.00-16.00 WIB. Adapun kos perunit sumber daya tersedia pada klinik Tumbuh Kembang Star Kids adalah sebagai berikut:

Tabel 6. Kos Sumber Daya

	Kos Sumber Daya	Kapasitas Praktis (menit)	Kos Perunit
Kos Tenaga Terapi	9.460.000	25.380	372,73
Listrik	1.200.000	25.380	47,28
Bangunan	220.000.000	25.380	36,12
Pemeliharaan Bangunan	22.000.000	25.380	72,24

Peralatan	60.000.000	16.865	29,65
Pemeliharaan Peralatan	2.500.000	16.865	12,35
Pegawai Resepsionis	1.670.000	25.380	65,8

Sumber : hasil pengolahan data

Berdasarkan perhitungan dari tahap pertama sampai dengan tahap keempat yang telah dilakukan, setiap masing-masing jasa terapi dapat diketahui besar kosnya sebagai berikut:

Tabel 7. Total Kos Terapi Selama 1 Bulan

Jasa Terapi	Total Kos Terapi
Sensory Integration	5.662.656
Terapi Bermain	2.812.325
Manajemen Perilaku	2.301.936
Pre-academic Skills Training	1.782.144
Training Ketrampilan Sosial	2.636.089
Training Ketrampilan Bantu Diri	692.943

Sumber : hasil pengolahan data

Kesimpulan dan Keterbatasan

Kesimpulan

Perhitungan kos terapi yang dilakukan oleh Klinik Tumbuh Kembang Star Kids masih menggunakan sistem pencatatan yang sederhana dan belum menggunakan sistem akuntansi atau sistem kos yang baku. Beberapa sumber daya dalam klinik belum dibebankan ke jasa sehingga penentuan kos diambil tidak bisa dilakukan secara tepat dan akurat. Penggunaan metode Time Driven Activity Based Costing (TDABC), sumber daya yang belum dibebankan sebelumnya akan dibebankan untuk menentukan kos terapi dan penggunaan metode TDABC dapat digunakan sebagai pedoman penentuan kos terapi. Hasil penelitian pada Klinik Tumbuh Kembang Star Kids menunjukkan bahwa dengan menggunakan metode *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC), penentuan kos terapinya menjadi lebih tepat, jelas, dan akurat. Metode TDABC dapat digunakan guna menjauhi kerugian.

Keterbatasan

1) Keterbatasan dalam penelitian ini adalah kesulitan dalam melakukan proses pengumpulan data, hal tersebut dikarenakan klinik tidak melakukan pencatatan kos secara rinci dan jelas. Diharapkan pada penelitian selanjutnya bisa memilih lembaga/klinik yang mempunyai sistem akuntansi atau sistem kos yang baku dan pencatatannya bisa lengkap mengenai kos sehingga klasifikasi kos dapat terukur dengan baik.

2) Beberapa sumber daya klinik yang tidak dipisahkan dari aktivitas diluar terapi mengakibatkan kesulitan dalam pengalokasian sumber daya yang tepat. Diharapkan pada penelitian selanjutnya bisa memilih objek penelitian yang terdapat pemisahan antara sumber daya yang dimiliki dengan yang lainnya.

3) Dalam penelitian ini peneliti hanya memasukkan beberapa jenis jasa saja dan tidak memasukkan semua jenis jasa yang dikerjakan oleh klinik karena peneliti hanya memasukkan jasa sesuai dengan yang dilakukan klinik pada saat peneliti melakukan penelitian. Diharapkan pada

penelitian selanjutnya, semua jenis jasa dimasukkan dalam penelitian.

4) Tidak adanya pemisahan perhitungan kos tenaga terapi antara gaji pokok dengan insentif sehingga perhitungan kos tenaga terapi dilakukan dengan cara rata-rata. Diharapkan pada penelitian selanjutnya, antara gaji pokok dan insentif untuk dipisah sehingga kos tenaga terapi dapat diketahui secara akurat dari setiap aktivitas.

Daftar Pustaka/Rujukan

- Hadis, Abdul. 2006. **Pendidikan Anak Berkebutuhan Khusus**. Alfabeta. Bandung.
- Indriantoro, Nur dan Supomo, Bambang. 2012. **Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen**. BPFE Yogyakarta. Yogyakarta.
- Kaplan, Robert S. and Anderson, Steve R. 2007. *Time Driven Activity-Based Costing: A Simpler and Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business School Press.
- Payne, Adrian. 2007. **The Essence of Service Marketing (Pemasaran Jasa)**. Salemba Empat: Jakarta.
- Siregar, Baldric., Suropto, Bambang., Hapsoro, Dody., Widodo, Eko., Herowati, Erlina., Kusumasari, Lita., dan Nurofik. 2014. **Akuntansi Biaya**. Edisi Kedua. Salemba Empat. Jakarta.