

**PENERAPAN METODE *ACTIVITY BASED COSTING* DALAM PENENTUAN  
*UNIT COST* EKSISI FIBRO ADENOMA MAMMAE  
DI RS PKU MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA**

**NASKAH PUBLIKASI**

**Disusun Untuk Memenuhi Sebagian Syarat Memperoleh Derajat Magister Manajemen  
Rumah Sakit pada Program Pasca Sarjana Fakultas Kedokteran dan Ilmu Kesehatan  
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta**



**Disusun oleh :  
AFIAZKA LUTHFITA  
20141030041**

**PROGRAM PASCA SARJANA  
MAGISTER MANAJEMEN RUMAH SAKIT  
FAKULTAS KEDOKTERAN DAN ILMU KESEHATAN  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA  
2016**

**LEMBAR PERSETUJUAN**

**PENERAPAN METODE *ACTIVITY BASED COSTING* DALAM PENENTUAN  
*UNIT COST* EKSISI FIBRO ADENOMA MAMMAE  
DI RS PKU MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA**

**NASKAH PUBLIKASI**

Oleh:

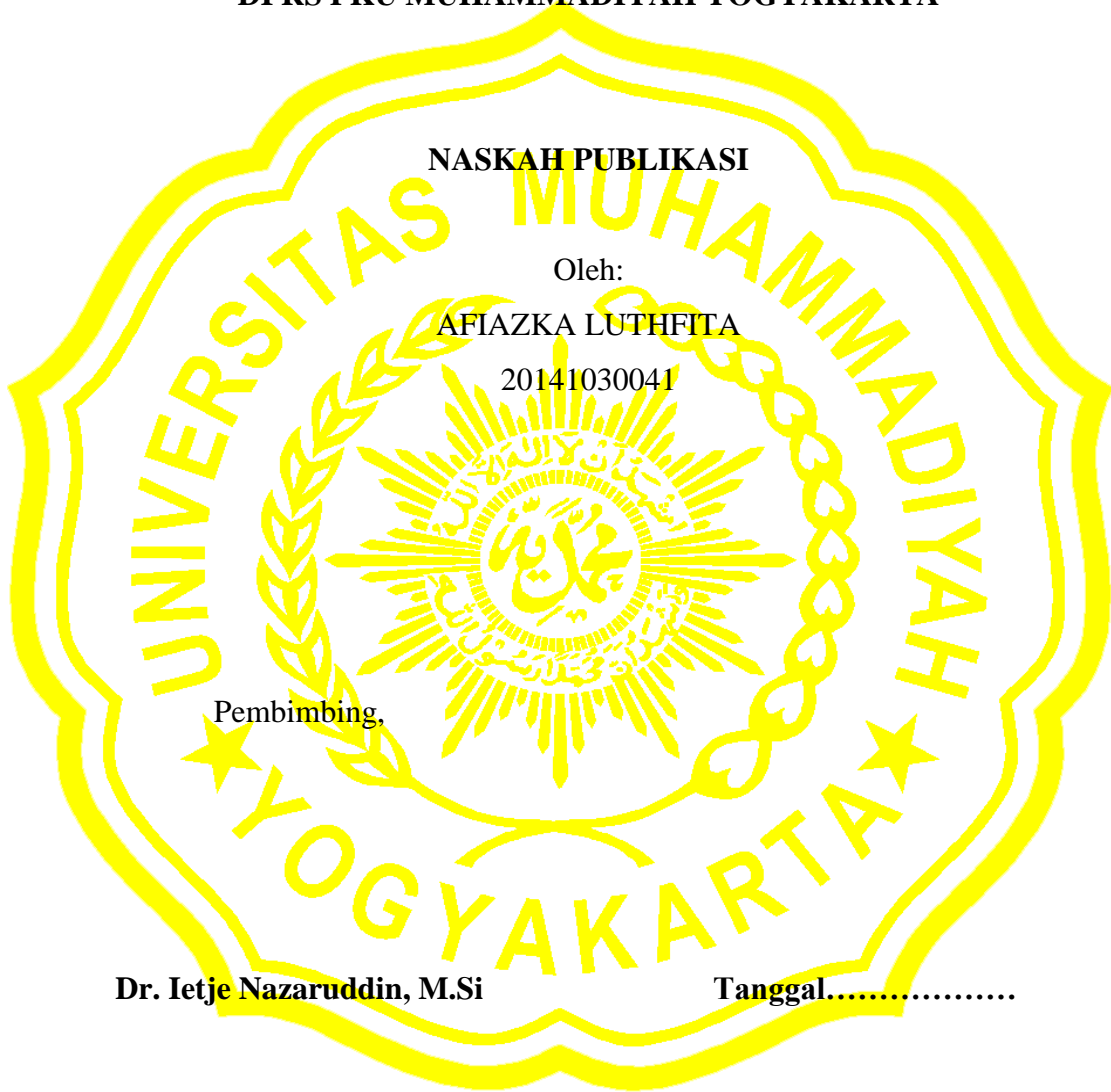
**AFIAZKA LUTHFITA**

20141030041

Pembimbing,

**Dr. Ietje Nazaruddin, M.Si**

**Tanggal.....**



**INTISARI**  
**PENERAPAN METODE *ACTIVITY BASED COSTING* DALAM PENENTUAN**  
***UNIT COST* EKSISI *FIBROADENOMA MAMMAE***  
**DI RS PKU MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA**

**Afiaska Luthfita<sup>1</sup>, Ietje Nazaruddin<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Mahasiswa Program Studi Manajemen Rumah Sakit, Program Pascasarjana,  
Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, <sup>2</sup> Dosen Program Studi Manajemen Rumah  
Sakit, Program Pascasarjana, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

**Latar Belakang :** Tahun 2014 pemerintah mulai mengoperasikan program jaminan kesehatan dengan pola pembayaran pada fasilitas tingkat lanjut berdasarkan *INA-CBG's (Indonesian Case Based Group)*. Penerapan sistem tersebut menuntut rumah sakit melakukan perhitungan tarif pelayanan yang tepat. Salah satu penyakit yang membutuhkan penghitungan biaya dengan tepat adalah *fibro adenoma mammae* (FAM), karena diperkirakan jumlahnya akan terus mengalami peningkatan. Perhitungan biaya yang dapat digunakan adalah *Activity Based Costing* (ABC). Metode ini dapat mengukur secara cermat biaya yang keluar dari setiap aktivitas, meningkatkan ketelitian dalam perincian biaya dan ketepatan pembebanan biaya. Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta masih menggunakan metode tradisional dalam menghitung *unit cost* sebagai dasar penentuan tarif, sehingga hasil penelitian dapat dijadikan pertimbangan dalam penentuan *unit cost* rumah sakit dan juga dapat mengetahui perbedaan perhitungan *unit cost* antara rumah sakit, metode ABC dengan tarif *INA-CBG's*.

**Metode Penelitian:** Penelitian ini merupakan deskriptif kuantitatif. Penelitian dibatasi pada kasus pasien BPJS kelas III dan tanpa disertai komplikasi RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.

**Hasil penelitian :** *Unit cost* eksisi FAM di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta yang dihitung dengan metode *activity based costing* adalah sebesar Rp 4,704,877. Perbedaan dengan perhitungan rumah sakit sebesar Rp 273,457 lebih besar, sedangkan perbedaan dengan tarif *INA-CBG's* Rp 679,471 lebih kecil.

**Kesimpulan :** *Unit cost* pelayanan eksisi FAM metode ABC masih dibawah tarif *INA-CBG's*, tetapi lebih tinggi dibanding dengan perhitungan *unit cost* RS PKU Muhammadiyah. Hasil penelitian dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi pihak manajemen guna perhitungan *unit cost* yang lebih akurat sebagai dasar penetapan tarif pelayanan eksisi FAM .

**Kata Kunci :** *Activity Based Costing*(ABC), *fibroadenoma mammae*(FAM), *unit cost*

**ABSTRACT**  
**APPLICATION METHOD ACTIVITY BASED COSTING IN**  
**DETERMINING THE UNIT COST OF EXCISION BREAST**  
**FIBROADENOMA IN PKU MUHAMMADIYAH YOGYAKARTA**

Afiazka Luthfita<sup>1</sup>, Ietje Nazaruddin<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Student of Hospital Management Program, Postgraduate Program, University of Muhammadiyah Yogyakarta, <sup>2</sup>Lecturer of Hospital Management Program, Postgraduate Program, University of Muhammadiyah Yogyakarta

**Background:** Indonesian government began to operate health insurance program on 2014 with payment scheme by INA-CBG's (Indonesian Case Based Group). The implementation of such systems requires the hospital to take appropriate services tariff calculation. One of the diseases that require exact cost calculations are breast fibroadenoma (FAM) since it is estimated the number will continue to increase. One method of calculating unit cost that can be used is Activity Based Costing (ABC) because this method can measure accurately cost out of any activity, improve the precision and accuracy in the details of charging fees. PKU Muhammadiyah Hospital in Yogyakarta have not applied this method in the tariff determination process, so this research in order to find a match between the real cost, the calculation by the ABC method with INA-CBGs rates.

**Methods:** This study was descriptive quantitative and the research design was observational retrospective. This study is limited to patient with FAM cases that occurred in 2015 in patients using BPJS class III and without complications

**Result:** The unit cost excision FAM at RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta which is calculated by the method of activity-based costing is Rp 4,704,877. The difference with the hospital unit cost of Rp 218.923 hospitals are higher, while the difference with INA-CBG rates Rp Rp 679.471 smaller.

**Conclusion:** The unit cost of service excision FAM still under INA-CBG's rates, calculations by the ABC method is higer than the unit cost PKU Muhammadiyah Hospital. The management should be re-evaluated the tarif of this service .

**Keywords:** Activity Based Costing (ABC), breast fibroadenoma (FAM), Unit cost

## **PENDAHULUAN**

Pemerintah Indonesia melalui kementerian kesehatan di awal tahun 2014, mulai mengoperasikan program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN). Program JKN diselenggarakan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) sesuai dengan UU No.24 tahun 2011 tentang BPJS. JKN merupakan salah satu upaya pemerintah dalam meningkatkan pelayanan kesehatan bagi seluruh warga negara Indonesia.

Bagian terpenting dalam implementasi JKN adalah pembiayaan kesehatan. Pembiayaan kesehatan bertujuan mendorong peningkatan mutu, pelayanan berorientasi pasien, efisiensi, dan terbentuknya pelayanan tim. Tujuan tersebut diharapkan bisa dicapai dengan pembiayaan yang tepat<sup>2</sup>. Dalam implementasi Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) telah diatur pola pembayaran kepada fasilitas kesehatan tingkat lanjutan berdasarkan *INA-CBG's (Indonesian Case Based Group)*. *INA-CBG's* merupakan pola pembayaran prospektif berdasarkan pendekatan system *casemix*. *Casemix* adalah sistem pengelompokan penyakit yang menggabungkan antara biaya perawatan dengan jenis penyakit di rumah sakit<sup>3</sup>.

Salah satu penyakit yang membutuhkan penghitungan biaya dengan tepat adalah *fibro adenoma mammae (FAM)*. *Fibro adenoma mammae* merupakan tumor jinak payudara yang biasa terjadi pada wanita dewasa berusia kurang dari 25 tahun. Tumor ini dapat didiagnosis berdasarkan karakteristik klinis pada 50%-67% kasus, namun diperlukan pula pemeriksaan diagnostik tambahan untuk menegakkan diagnosis<sup>4</sup>.

Berdasarkan data *World Health Organization* (WHO) pada tahun 2030 akan terjadi lonjatan penderita kanker di Indonesia sampai tujuh kali lipat. Daerah penderita kanker terbanyak di Indonesia adalah Yogyakarta dengan tingkat prevalensi 9,6 per 1.000<sup>6</sup>.

Rumah sakit sebagai fasilitas kesehatan tingkat lanjutan dituntut untuk melakukan efisiensi dalam pelaksanaannya, sehingga perhitungan biaya-biaya yang ada di rumah sakit sangatlah penting. Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta sebagai salah satu rumah sakit tipe B di Daerah Istimewa Yogyakarta perlu melakukan penghitungan biaya yang tepat. Hal ini dikarenakan jumlah pasien FAM pada rumah sakit tersebut mengalami kenaikan setiap tahunnya. Agar dapat menghitung *unit cost* yang terjadi dalam layanan rumah sakit, terdapat sebuah metode penentuan harga produk berdasarkan aktivitas yang dirancang untuk mengatasi distorsi pada akuntansi biaya biaya tradisional yang disebut metode ABC (*Activity Based Costing*). Penghitungan *unit cost* dengan metode ABC dapat mengukur secara cermat biaya keluar dari setiap aktivitas karena banyaknya *cost driver* yang digunakan dalam pembebanan biaya *overhead* dapat meningkatkan ketelitian dalam perincian biaya dan ketepatan pembebanan biaya lebih akurat<sup>7</sup>. Perhitungan yang akurat mengenai biaya eksisi FAM ini dapat dijadikan sebagai dasar pemanfaatan tindakan tersebut sebagai salah satu sumber pemasukan di RS PKU Muhammadiyah Unit 1 mengingat akan terjadinya kenaikan prevalensi.

Berdasarkan uraian di atas dapat dirumuskan masalah pada penelitian ini adalah:

1. Berapakah biaya satuan layanan *fibro adenoma mammae* disertai tindakan eksisi tumor pada Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta?
2. Bagaimana analisis selisih antara hasil perhitungan biaya satuan layanan *fibro adenoma mammae* disertai tindakan eksisi dengan metode activity based costing dengan perhitungan rumah sakit dan tarif *INA-CBG's* di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta?

## **METODE PENELITIAN**

### **a. Jenis Dan Rancangan Penelitian**

Jenis penelitian ini adalah deskriptif kuantitatif di mana tiap obyek hanya diobservasi satu kali saja. Pada penelitian ini akan dilakukan perhitungan biaya satuan (unit cost) layanan *eksisi fibroadenoma mammae* dengan metode *ABC*.

### **b. Subjek dan Objek Penelitian**

Pada penelitian ini subjek penelitiannya adalah Kepala Bagian Keuangan, Dokter Spesialis Bedah, Kepala Ruang Instalasi Bedah Sentral, petugas administrasi seperti petugas pendaftaran, rekam medis, bagian mutu, bagian pemasaran dan kesekretariatan Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Sementara itu untuk objek penelitiannya adalah aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk layanan jasa di pelayanan *eksisi fibro adenoma mammae* di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Aktivitas yang dimaksud adalah semua aktivitas yang terjadi pada layanan *eksisi fibroadenoma mammae* baik langsung maupun penunjang yang mendukung aktivitas layanan *eksisi fibroadenoma mammae*.

c. Variabel Penelitian

Pada penelitian ini variabel penelitiannya adalah biaya satuan akomodasi yang terjadi pada pasien yang mendapatkan layanan *eksisi fibroadenoma mammae* dan aktivitas di unit rawat jalan bedah, Rawat Inap, Instalasi Bedah Sentral, Gizi, Instalasi Laboratorium, Instalasi Radiologi, Bagian Keuangan dan kasir.

d. Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian pada penelitian ini adalah

1. Pedoman dokumentasi yaitu prosedur yang terkait dengan pelayanan *eksisi fibroadenoma mammae* yang dimiliki RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.
2. Pedoman wawancara. Wawancara merupakan salah satu metode pengumpulan data dengan cara bertanya langsung atau berkomunikasi langsung dengan responden untuk memperoleh informasi mengenai isu yang diteliti.
  - a. Responden yang diwawancara terdiri dari kepala bagian keuangan, kepala perawat ruang bedah sentral, perawat bedah sentral, cleaning service, pegawai laundry, serta pegawai administrasi RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.
  - b. Wawancara mendalam dilakukan dalam panduan wawancara yang sudah ditentukan ataupun pertanyaan yang bersifat spontan muncul saat interview berlangsung. Data yang diperoleh berupa gambaran umum mengenai RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta, sistem yang digunakan oleh rumah sakit dalam menentukan biaya pelayanan *eksisi fibroadenoma mammae* dan identifikasi aktivitas yang dilakukan pada layanan *eksisi fibroadenoma mammae*.



3. Panduan observasi menggunakan *checklist* dalam *clinical pathway* berupa pengamatan secara langsung pada objek penelitian, yaitu aktivitas yang dilakukan selama pasien di rawat.
4. *Stopwatch* adalah alat pengukur waktu yang digunakan untuk mengukur lamanya waktu setiap aktivitas yang dilakukan, mulai dari pasien mendaftar di pendaftaran sampai pasien keluar dari rumah sakit.

e. Analisis Data

Penelitian ini mengumpulkan data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari sumber yang berhubungan, seperti wawancara dengan bagian keuangan untuk mendapatkan gambaran tentang penetapan biaya layanan *eksisi fibroadenoma mammae* RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Selain itu juga dilakukan wawancara untuk mendapatkan gambaran aktivitas yang dilakukan pada layanan *eksisi fibroadenoma mammae*. Peneliti juga melakukan observasi langsung ke ruang instalasi bedah sentral untuk mendapatkan data mengenai luas ruangan serta fasilitas yang ada.

Adapun langkah-langkah sebagai berikut:

1. Aktifitas diidentifikasi dan didefinisikan melalui data primer (wawancara dan observasi) dan data sekunder.
2. Membuat daftar aktivitas dan penggerak aktivitas.
3. Klasifikasi aktivitas sebagai aktivitas primer dan aktivitas sekunder kemudian menggambarkan tugas yang menyebabkan aktivitas.
4. Identifikasi *cost driver* untuk mrnghubungkan aktivitas utama ke produk

Pada penelitian ini yang termasuk data sekunder berupa *clinical pathway* untuk layanan *eksisi fibro adenoma mammae* serta catatan keuangan RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.

Dari hasil pengumpulan data primer dan sekunder di atas, langkah selanjutnya adalah pengolahan data biaya langsung dan tidak langsung pada layanan Eksisi fibroadenoma mammae yang merupakan alokasi biaya dari unit-unit (pelayanan, penunjang dan non medis). Data yang diperoleh kemudian dianalisis dengan metode activity based costing

## **HASIL PENELITIAN**

### a. Gambaran Subyek Penelitian

Berdasarkan wawancara yang telah dilakukan pada kepala bagian keuangan di Rumah Sakit PKU Muhammadiyah menyatakan sistem perhitungan yang diterapkan untuk tindakan *eksisi fibro adenoma mammae* yaitu metode konvensional yakni berdasarkan bahan habis pakai dan biaya tenaga kerja yang terlibat. Wawancara juga dilakukan pada kepala bagian unit rawat jalan khususnya poli bedah, kepala bagian rawat inap khususnya bangsal Marwah dan kepala bagian instalasi bedah serta dokter bedah umum untuk mendapatkan gambaran mengenai pelayanan pasien *eksisi fibro adenoma mammae*.

### b. Perhitungan Unit Cost tindakan *eksisi fibro adenoma mammae* berdasarkan metode *Activity Based Costing* (ABC)

Langkah perhitungan *unit cost* untuk tindakan *eksisi FAM* dengan metode ABC adalah sebagai berikut:

1. Menentukan *activity centers* pada unit yang terkait, biaya dan cost driver masing-masing kategori biaya.

Tindakan eksisi fibro adenoma mammae ini melibatkan 3 unit besar yaitu poliklinik bedah umum, bangsal rawat inap marwah, dan instalasi bedah sentral (kamar operasi). Pasien yang direncanakan untuk diberikan terapi pembedahan eksisi FAM terlebih dahulu melakukan konsultasi dengan dokter spesialis bedah umum di poliklinik. Setelah dokter memutuskan untuk melakukan tindakan pembedahan pada pasien maka dokter akan memberikan pengantar rawat inap pada pasien. Berdasarkan *clinical pathway* yang ada pasien yang diberikan terapi pembedahan eksisi FAM akan di rawat selama 3 hari di bangsal tersebut. Pelayanan yang didapatkan pasien ketika dirawat antara lain meliputi visite dokter spesialis sebelum dan sesudah operasi, perawatan luka, serta diet post operasi yang disesuaikan dengan kondisi pasien.

Tindakan pembedahan dilakukan di kamar operasi setelah pasien dari bangsal sudah siap. Pada bagian IBS ini terdapat total pegawai 24 orang. Tindakan operasi pada instalasi dibagi menjadi operasi kecil, sedang, besar, dan khusus. Operasi eksisi FAM termasuk dalam operasi sedang, yang membutuhkan 5 tenaga kerja dalam pelaksanaannya. Petugas yang dibutuhkan yaitu dokter spesialis bedah, dokter spesialis anestesi, perawat sirkuler, perawat sebagai asisten operator, dan perawat anestesi. Pasien akan diantar kembali ke bangsal setelah tindakan selesai dilakukan dan kondisi pasien stabil. Pasien akan diberikan perawatan pasca pembedahan selama 3 hari bila

pasien tersebut tidak mengalami komplikasi pasca pembedahan dan kondisi pasien telah stabil.

2. Membebaskan biaya langsung yang terjadi pada tindakan eksisi *fibro adenoma mammae*. Biaya langsung merupakan biaya yang timbul dari aktivitas-aktivitas untuk menghasilkan produk dan jasa yang bersangkutan. Tindakan eksisi *fibro adenoma mammae* memiliki biaya langsung yang tertera pada tabel 1.

**Tabel 1. Biaya Langsung Pelayanan Eksisi *Fibro Adenoma Mammae* RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta tahun 2014**

Kategori Biaya	Satuan	Jumlah Satuan	Biaya Satuan	Jumlah
<b>Pelayanan Poli</b>				
Pendaftaran	Aktivitas	1	18,000	18,000
Konsultasi Spesialis Bedah Umum	Tindakan	1	49,500	49,500
<b>Pelayanan Ibs</b>				
Tindakan Operasi Sedang		1	1,404,000	1,404,000
Sterilisasi Alat	Alat	1	162,000	162,000
Laundry	Kg	4,5	4,500	20,250
<b>Obat Dan Bahan Habis Pakai</b>				
Sprit Terumo 2,5 Cc	Pcs	1	3,600	3,600
Sprit Terumo 5 Cc	Pcs	1	4,410	4,410
Sprit Terumo 10 Cc	Pcs	1	5,760	5,760
Ringer Lactate 500ml	Flb	4	11,700	46,800
Lma Ambu 3 0.35 Pieces	Pcs	1	106,380	106,380
Clopedin Inj 1 Ampul	Amp	1	29,160	29,160
Ondansetron 4mg/2ml	Amp	1	8,730	8,730
Recofol N 20mg/MI	Vial	1	100,260	100,260
Tramadol Inj	Amp	1	7,290	7,290
Terrel 250ml 30 Cc	Cc	30	6,930	207,900
N2o 25 Kg 200 Cc	Cc	200	116.55	23,310
O2 Kap 6 200 Cc	Cc	200	12.6	2,520
Under Pads 1 Pieces	Pcs	1	3,420	3,420
Aquadest Opls 25cc	Flb	3	3,600	10,800
Braunol Sol 100 Cc	Cc	100	143.1	14,310
Alkohol 70% /Cc 100 Cc	Cc	100	31.5	3,150

Mess Aesculap No. 23	Pcs	1	3,060	3,060
Daryantulle# 1 Pieces	Pcs	1	18,630	18,630
Kasa Lipat 5 Cmx13cmx12 Ply	Pcs	30	1,023.03	30,690
Daryantulle# 0.5 Pieces	Pcs	1	9,360	9,360
Handskoend St 7,5 Gamex	Pcs	1	35,910	35,910
Handskoend St 7 Maxter/Winiche	Pcs	1	7,020	7,020
Catgut Chr 2/0 Cg-811/Cg 923	Pcs	1	79,830	79,830
Dermalon 2-0 1727-51	Pcs	1	74,880	74,880
Pot Salep 100gr	Pcs	1	1,170	1,170
Paket Eksterpasi	Pcs	1	185,670	185,670
Ceftriaxone 1gr Inj	Amp	1	43,020	43,020
Ketorolac 30mg Inj 4	Vial	1	60,210	60,210
Cyprofloxacin 500mg	Tab	10	414	4,140
Natrium Diclovenax 50 Mg	Tab	10	252	2,520
<b>Pelayanan Marwah</b>				
Visite Dokter Spesialis Bedah	Tindakan	4	63,000	252,000
Visite Dokter Spesialis Anestesi	Tindakan	2	63,000	126,000
Pemasangan Infus	Tindakan	1	16,200	16,200
Injeksi	Tindakan	3	9,900	29,700
<b>Laboratorium</b>				
Ekg	Tindakan	1	27,000	27,000
Rongent Thorax	Tindakan	1	87,120	87,120
Pemeriksaan Darah Rutin	Tindakan	1	49,500	49,500
Hbsag	Tindakan	1	45,000	45,000
Ptt	Tindakan	1	51,300	51,300
Aptt	Tindakan	1	51,300	51,300
Gds	Tindakan	1	16,200	16,200
PA Jaringan	Tindakan	1	243,000	243,000
<b>Total</b>				<b>3,781,980</b>

Sumber : RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta 2014

- Menentukan biaya *direct resource overhead* dan *indirect resource overhead* pada unit yang terkait yaitu klinik bedah umum, kamar operasi, dan bangsal Marwah. Biaya *overhead* dikelompokkan menjadi empat kategori yaitu

*labor related, equipment related, space related, dan service related.* Hasil perhitungan biaya setiap unit terkait dapat terlihat pada tabel 2.

**Tabel 2. Total Biaya Overhead RS PKU Muhammadiyah Tahun 2014**

Unit Rumah Sakit	Biaya Overhead		Total Biaya Overhead <sup>(c)</sup> (Rp)
	Indirect Resource <sup>(a)</sup> (Rp)	Direct Resource <sup>(b)</sup> (Rp)	
Klinik Bedah Umum	20,877	6331	27,208
Bangsas Marwah	46,528	99,716	146,244
Instalasi Bedah Sentral	220,948	108,783	329,731

ket :  $c=a+b$ ,  $a=$  indirect resource,  $b=$  direct resource,  $c=$  total biaya overhead

Sumber: RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta Tahun 2014 (telah diolah kembali)

4. Menentukan biaya *indirect resource* dan *direct resource overhead* setiap aktivitas berdasarkan waktu dan *activity center* pada unit yang terkait.
5. Menjumlahkan seluruh biaya langsung dan *overhead* pada tindakan eksisi *fibro adenoma mammae* yang sesuai dengan clinical pathway.

**Tabel 3. Unit Cost EKsisi Fibro Adenoma Mammae RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta**

Struktur Biaya	Biaya (Rp)		Total (Rp)
Biaya Langsung eksisi fibroadenoma mammae		3,781,980	3,781,980
Biaya Overhead	Indirect Resource Overhead	Direct Resource Overhead	-
Biaya overhead eksisi fibroadenoma mammae di Klinik Bedah Umum	20,877	6,331	27,208
Biaya overhead eksisi fibroadenoma mammae di Bangsal Marwah	180,061	385,896	565,957
Biaya overhead eksisi fibroadenoma mammae di IBS	220,948	108,783	329,731
<b>Total Seluruh Biaya</b>			<b>4,704,877</b>

## A. PEMBAHASAN

### 1. Beban Biaya dalam Perhitungan *Unit Cost* Tindakan Eksisi *Fibro Adenoma Mammae*

Berdasarkan perhitungan dengan metode ABC didapatkan *unit cost* untuk tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* adalah sebesar Rp 4,704,877. Beban biaya yang terlibat pada *unit cost* tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* terdiri dari:

#### a. **Beban biaya langsung dalam perhitungan *unit cost* tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*.**

Biaya langsung pada tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* sebesar Rp 3,781,980 atau sebesar 80% dari total beban biaya *unit cost* tindakan tersebut. Tingginya beban biaya langsung dikarenakan banyaknya jasa medis dokter spesialis, bahan habis pakai yang digunakan, dan prosedur pemeriksaan yang harus dilakukan pasien sebelum melakukan operasi.

Berdasarkan laporan dari bagian penetapan biaya RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta *direct cost* pasien eksisi *fibroadenoma mammae* berbeda-beda. Perbedaan *direct cost* terletak pada biaya obat-obat anastesi serta bahan medis habis pakai. Hal ini dikarenakan setiap pasien memiliki perbedaan ukuran tumor serta lama waktu pengerjaan tindakan operasi tersebut. Kepatuhan dokter terhadap *clinical pathway* dan penggunaan obat sesuai formularium dalam melakukan tindakan eksisi *fibro adenoma mammae* pada pasien BPJS kelas III sangat berpengaruh terhadap mutu tindakan serta efisiensi biaya di rumah sakit<sup>8</sup>.

Jasa medis dokter yang dibebankan pada pasien juga mengkonsumsi biaya yang cukup besar. Jasa medis yang dibebankan ini meliputi biaya konsultasi ketika di poliklinik bedah umum, visite pre operasi, visite post operasi, jasa tindakan operasi *fibro adenoma mammae*, dan anestesi di kamar operasi. Rumah sakit hanya memberikan jasa dokter untuk tindakan BPJS kelas III sebesar 50% dari jasa medis pasien umum lainnya, sehingga dalam hal ini sulit untuk dilakukan efisiensi biaya.

**b. Beban Biaya overhead dalam perhitungan *unit cost***

Biaya *overhead* pada tindakan eksisi *fibro adenoma mammae* sebesar Rp 922,897 atau 19,6% dari beban keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*. Biaya *overhead* ini terbagi dalam biaya *overhead* poliklinik bedah umum yaitu sebesar Rp 27,208 (0,6%), bangsal Marwah Rp 565,957 (12%), dan kamar operasi Rp 329,731 (7%). Berdasarkan perhitungan yang telah dilakukan didapatkan biaya *indirect resource overhead* pada klinik bedah umum adalah sebesar Rp 20,877 sedangkan biaya *direct resource overhead* klinik bedah umum sebesar Rp 6,331. Biaya yang dibebankan pada unit ini hanya sebesar 0,6% dari keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*. Kecilnya biaya yang dibebankan ini karena pasien hanya menikmati layanan di poli bedah umum untuk melakukan konsultasi serta pemeriksaan fisik yang menunjang diagnosis.

Pembebanan biaya *overhead* pada unit rawat inap Marwah sebesar 12 % dari keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*, dengan rincian biaya *indirect resource overhead* sebesar Rp 180,061 dan biaya *direct*



*resource overhead* Rp 385,896. Pada unit rawat inap ini banyak fasilitas yang terlibat pada tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* meliputi persiapan pasien sebelum melakukan operasi dan perawatan yang dibutuhkan sesudah operasi, sehingga bila dibandingkan dengan unit lain pembebanan biaya *overhead* pada unit ini lebih tinggi dibandingkan dengan unit rawat jalan dan kamar operasi.

Biaya *overhead* unit kamar operasi dibebankan sebesar 7% dari keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*. Biaya *overhead* unit ini meliputi biaya *indirect* sebesar Rp 220,948 dan *direct* sebesar Rp 108,783. Pada unit ini prosedur operasi dilakukan pada pasien sehingga jumlah biaya *indirect resource overhead* paling besar dibandingkan 2 unit lainnya karena dihitung berdasarkan persentase pendapatan unit IBS, jumlah dan jenis operasi yang dilakukan. Operasi eksisi *fibro adenoma mammae* termasuk dalam operasi sedang serta unit ini merupakan unit ke-2 yang menyumbangkan persentase pendapatan tertinggi sehingga berdasarkan perhitungan pembebanan yang dilakukan oleh RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta biaya yang dibebankan pada pasien cukup besar.

Biaya *indirect resources overhead* mencerminkan besarnya biaya pada unit-unit non fungsional. Unit-unit non fungsional yang ada di RS PKU Muhammadiyah meliputi direksi, diklat, pengadaan, keamanan, kendaraan, dll. Jumlah tenaga kerja pada unit non fungsional ini adalah 134 pegawai atau 30% dari total pegawai yang ada di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta yaitu 570 pegawai<sup>9</sup>

Berdasarkan perhitungan ulang dengan metode *activity based cost* pada unit rawat jalan dan kamar operasi menunjukkan biaya *indirect* yang lebih besar hal ini menunjukkan besarnya biaya yang dikeluarkan unit non fungsional. Biaya yang menghabiskan dana besar pada unit non fungsional ini terletak pada biaya gaji pegawai, pemakaian barang pengadaan dan biaya kantor serta langganan. Tingginya biaya pada unit non fungsional ini menunjukkan adanya biaya yang tidak efisien pada unit-unit tersebut.

*Direct resource overhead* sebagian besar mencerminkan biaya para pegawai yang turut serta secara langsung dalam proses perawatan pasien serta *service related cost*. Berdasarkan data yang diperoleh jumlah perawat di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta adalah 241 dengan jumlah tempat tidur 205, hal ini telah sesuai dengan peraturan pemerintah yaitu perbandingan perawat dan tempat tidur adalah 1:1<sup>10</sup>. Biaya-biaya yang berkaitan dengan *service related* menghabiskan biaya yang cukup besar berkaitan dengan barang habis pakai yang digunakan.

## **2. Unit Cost Tindakan Eksisi *Fibro Adenoma Mammae* Melalui Perhitungan *Activity Based Costing* dan *Unit Coct* RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta**

*Unit cost* pelayanan eksisi *fibro adenoma mammae* dengan perhitungan metode ABC didapatkan sebesar Rp 4,704,877, sedangkan perhitungan rumah sakit untuk pelayanan tersebut di adalah sebesar Rp 4,431,420. *Unit cost* dengan metode perhitungan yang berbeda ini masih lebih rendah dibandingkan dengan *claim* BPJS yaitu sebesar Rp 5,384,348.

**Tabel 4 Selisih Antara Unit Cost ABC, Unit Cost RS, dan Tarif INA CBGs**

**Tindakan Eksisi Fibro Adenoma Mammae Tahun 2014**

PERBANDINGAN ANTARA UNIT COST ABC DAN RS		
Unit Cost ABC (Rp)	Unit Cost RS (Rp)	Selisih
4,704,877	4,431,420	273,457
PERBANDINGAN ANTARA UNIT COST ABC DAN INA-CBG'S		
Unit Cost ABC (Rp)	Tarif INACBG (Rp)	Selisih
4,704,877	5,384,348	679,471
PERBANDINGAN ANTARA UNIT COST RS DAN INA-CBG'S		
Unit Cost RS (Rp)	Tarif INACBG (Rp)	Selisih
4,431,420	5,384,348	952,928

Pada perhitungan didapatkan selisih antara *real cost* RS dan *unit cost* dengan metode ABC sebesar Rp 273,457. Perbedaan biaya ini berdasarkan data yang diperoleh terletak pada jenis obat anastesi serta jenis tindakan yang dituliskan oleh dokter bedah. Pada clinical pathway eksisi FAM tindakan yang dilakukan termasuk pada operasi sedang akan tetapi pada beberapa data jenis tindakan yang tertulis adalah eksisi besar. Selain itu pada perhitungan dengan *activity based costing* dibebankan biaya depresiasi bangunan, sedangkan pada perhitungan tradisional tidak bebaskan biaya depresiasi.

*Activity based costing* merupakan salah satu perangkat yang mulai dikembangkan sejak tahun 1970 dan 1980 sebagai sebuah usaha untuk meningkatkan efisiensi dan mengontrol biaya. Metode ini didasarkan pada sebuah konsep produksi sebuah produk atau performa sebuah service dimana aktifitas yang terlibat didalamnya akan mengkonsumsi sumber daya yang ada. Metode ABC mencoba untuk menentukan biaya pada masing-masing aktivitas dan atau sumber daya sehingga biaya total dapat lebih dipahami dan dikelola.

Hal ini berbeda dengan sistem perhitungan tradisional karena didasarkan pada aktivitas yang mendorong biaya. Metode ABC ini memungkinkan seseorang untuk mengelola proses dengan memiliki pemahaman yang jelas tentang apa yang mendorong biaya dan bagaimana peningkatan efisiensi pada aktivitas yang mempengaruhi biaya. Banyak teknik peningkatan kualitas dengan cara membaginya ke dalam unit yang terpisah. Hal ini dilakukan untuk standarisasi proses, meningkatkan, dan menghilangkan variabilitas yang tidak perlu<sup>11</sup>.

Pada era BPJS pelayanan kesehatan mengalami kesulitan karena harus menyeimbangkan antara sumber daya yang ada dengan biaya yang dikeluarkan. Pada perbandingan biaya pelayanan eksisi *fibro adenoma mammae* dengan metode ABC masih lebih rendah dibandingkan dengan tarif yang ditetapkan oleh pemerintah untuk tindakan tersebut yaitu sebesar Rp 5,384,348. Keuntungan yang diperoleh rumah sakit sebagai penyedia layanan ini adalah sebesar Rp 952,928 bila dibandingkan dengan perhitungan RS rumah sakit, sedangkan bila dibandingkan dengan perhitungan ulang dengan metode ABC adalah sebesar Rp 679,471.

Pemanfaatan metode penetapan biaya pada rumah sakit tidak sama dengan sektor organisasi bisnis lainnya. Ekonomi rumah sakit sangat sering didasarkan pada pendanaan publik dan tujuan utama dari organisasi ini jauh lebih untuk memberikan pelayanan kesehatan yang sesuai dengan tarif yang ditetapkan, daripada menghasilkan keuntungan. Hal tersebut yang menjadikan penentuan sebuah *unit cost* dengan tepat menjadi objek primer bagi para manajer di rumah sakit<sup>12</sup>. Sedangkan di Indonesia berdasarkan PMK No. 59

tahun 2014 tarif pelayanan kesehatan di rumah sakit ditetapkan berdasarkan kesepakatan antara BPJS Kesehatan dengan Asosiasi Fasilitas Kesehatan dengan mengacu pada standar tarif INA-CBG's.

Berdasarkan penelitian beberapa negara berkembang dengan kondisi ekonomi menengah belum memiliki biaya *unit cost* rujukan dan sistem penetapan biaya pelayanan medis yang standar, sehingga setiap rumah sakit memiliki cara yang berbeda-beda dalam menentukan *unit cost*. Metode yang berbeda akan menghasilkan *outcome* yang berbeda pula. Masalah akan muncul ketika membandingkan efisiensi setiap metode, khususnya implikasi pada kebijakan kesehatan, metode penentuan *unit cost* yang standar diperlukan untuk pelaksanaan dan perancangan asuransi kesehatan nasional. Hasil dari analisis biaya unit rumah sakit dapat mempengaruhi estimasi anggaran. Anggaran yang sesuai akan mempengaruhi manajemen keuangan rumah sakit dan juga keberlangsungan program asuransi nasional<sup>14</sup>.

## **KESIMPULAN**

Biaya satuan pelayanan eksisi *fibro adenoma mammae* di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta yang dihitung dengan metode *activity based costing* adalah sebesar Rp 4,704,877

Terdapat perbedaan biaya antara perhitungan dengan metode ABC, perhitungan rumah sakit dan tarif INA CBG dengan rincian sebagai berikut: besar perhitungan RS adalah Rp 4,431,420 sedangkan perhitungan dengan metode ABC didapatkan sebesar Rp 4,704,877 sehingga didapatkan selisih biaya Rp 273,457; Tarif INA-CBG's Rp 5,384,348 bila dibandingkan dengan perhitungan RS maka perbedaan biayanya

adalah Rp 952,928, sedangkan apabila tarif INA-CBG dibandingkan dengan *unit cost* metode ABC terdapat perbedaan sebesar Rp 679,471.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

1. Permenkes, RI, 2014, Undang-undang Nomor 27 Tahun 2014, Menteri Kesehatan RI, Jakarta. program JKN.
2. Peraturan Menteri Kesehatan RI No 59 tahun 2014 tentang Standar Tarif dalam Jaminan Kesehatan Nasional
3. Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G., 2008, *Akuntansi Manajemen*, Jakarta: Salemba Empat.
4. Sperber. *Et al.*, 2003, *Diagnosis and Treatment of Breast Fibroadenomas by Ultrasound-Guided Vacuum-Assisted Biopsy*. JAMA Surgery : Vol 138, no. 7, hh. 796-800.
5. World Health Organisation, 2012, *Breast cancer : Estimated Incidence, Mortality and Prevalence Worldwide in 2015*.
6. Profil Kesehatan Indonesia. 2013. *Fibroadenoma Mammae pada Remaja Indonesia*. Diakses pada Agustus 2015, dari alamat [http://kesehatan\\_reproduksi.remaja.org.html/](http://kesehatan_reproduksi.remaja.org.html/).
7. Mulyadi. 2007, Edisi 6, *Activity Based Costing Sistem Informasi Biaya untuk Pemberdayaan Karyawan, Pengurangan Biaya, dan Penentuan Secara Akurat Cost Produk dan Jasa*, Yogyakarta: UPP STIM YKPN.

8. Alatas, H., 2012, *Peran Dokter Spesialis dalam Efisiensi Pelayanan Pasien Jamkesmas Rawat Inap di RUMah Sakit Umum Daerah Banyumas*, Tesis, Universitas Jendral Soedirman, Purwokerto.
9. Data Jumlah Pegawai Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta Tahun 2014
10. Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 340 Tahun 2014 Tentang Klasifikasi Rumah Sakit.
11. Goldberg, M dan Kosinski, L. 2011. *Activity-Based Costing and Management in a Hospital-Based GI Unit*. *Clinical Gastroenterology And Hepatology: Vol. 9, pp 947–949*
12. Popesko, Boris. 2013. *Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management*. *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health: vol. 5, no. 3, pp 179-157*
13. Peraturan Menteri Kesehatan RI No 59 tahun 2014 tentang Standar Tarif dalam Jaminan Kesehatan Nasional
14. Riewpaiboon, A. et al. 2007. *Effect of costing methods on unit cost of hospital medical services*. *Tropical Medicine and International Health: vol. 12, no. 4, pp 554–563*