

Analisis Penetapan Unit Cost Layanan Kesehatan Studi Pada Rumah Sakit Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang

Ika Yuli Astuti

Magister Akuntansi, Universitas Gadjah Mada, Indonesia

e-mail: ika.yuli.a@mail.ugm.ac.id

Abstrak

Tujuan – penelitian ini ialah untuk mengeksplorasi struktur biaya dalam perhitungan unit cost layanan pada Rumah Sakit Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang dengan metode *activity based costing*.

Metode Penelitian – Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Studi kasus deskriptif dilakukan untuk menjabarkan kondisi dan sistem penetapan biaya rumah sakit dan studi kasus eksplorasi untuk mengungkap struktur cost dan perhitungan unit cost layanan dengan metode ABC. Perhitungan *unit cost* dilakukan atas layanan *core needle biopsy* (CNB) untuk kasus tiroid dan layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan *radio frequency ablation* (RFA)

Temuan – Kendali biaya dan kendali mutu pada RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo tidak berjalan optimal dan sistem akuntansi biaya tidak berjalan. Struktur biaya pada *unit cost* layanan CNB terdiri atas biaya langsung 35.15% dan biaya tidak langsung 64.85% dan untuk layanan RFA biaya langsung 83,76%, biaya tidak langsung 16,24%. Struktur biaya berdasarkan sifat biaya maka layanan CNB terdiri dari 11,45% biaya tetap, 35.58% biaya variabel dan 52,97% biaya campuran dan untuk layanan RFA biaya tetap sebesar 2,87%, biaya variabel 83,87% dan biaya campuran sebesar 13,27%.

Originalitas – Penelitian ini memandang *unit cost* dalam paket diagnosis dan tindakan pada penanganan suatu penyakit tertentu, sehingga *unit cost* layanan merupakan seluruh biaya yang dikeluarkan dari pasien melakukan pendaftaran sampai dengan pasien pulang. Cara pandang tersebut untuk lebih mendekati metode pada tarif INA-CBG's

Kata Kunci: *activity based costing*, *unit cost*, struktur biaya dan INA-CBG's

1. Pendahuluan

Industri kesehatan merupakan salah satu industri yang memiliki prospek yang baik dan terus mengalami pertumbuhan secara signifikan. Menurut lembaga konsultan Forst & Sullivan diperkirakan belanja kesehatan di Indonesia pada tahun 2018 mencapai US \$60,6 miliar atau mengalami pertumbuhan sebesar 14,9% dibanding tahun 2012 (SWAonline, 2013). Lembaga Penyelidikan Ekonomi dan Masyarakat Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia (LPEM FEB UI) pada tahun 2017 menyebutkan bahwa program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) yang dimulai pada tahun 2014 mendorong pertumbuhan industri kesehatan dengan total kontribusi terhadap perekonomian pada tahun 2016 mencapai Rp152,2 triliun (Achmad, 2017).

Sejak pelaksanaan program JKN oleh BPJS Kesehatan sampai dengan saat ini masih banyak ditemui permasalahan. Satu diantaranya yang paling banyak menyita perhatian banyak pihak ialah tentang tarif Indonesian Case Based Groups/INA-CBG's (Dumaris, 2015). Permasalahan terkait tarif INA-CBG's ini diantaranya masih banyak ditemui kasus dimana biaya riil yang dikeluarkan rumah sakit jauh lebih tinggi dibanding tarif paket INA-CBG's. Hal tersebut antara lain seperti hasil penelitian Yuniarti, dkk (2015) menyebutkan bahwa biaya terapi penyakit

Diabetes Melitus pasien JKN pada Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta jauh lebih besar dibandingkan dengan tarif INA-CBG's. Dumaris (2015) menyebutkan bahwa untuk kode U-3-16-0 (prosedur pada gigi) dan I-3-13-0 (prosedur ekokardiografi) pada RSUD Budhi Asih Jakarta memberikan selisih negatif dibanding tarif INA-CBG's.

Permasalahan tarif paket INA-CBG's muncul satu diantaranya karena banyaknya rumah sakit yang belum mampu menghitung *unit cost*-nya (Andayani, 2014). Padahal di era JKN saat ini fasilitas kesehatan dituntut untuk memperhatikan mutu pelayanan, efektifitas tindakan dan efisiensi biaya dengan melaksanakan kendali mutu dan kendali biaya sesuai Undang-Undang No. 40 tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosia Nasional Pasal 24 ayat (3) dan Peraturan Presiden No. 12 Tahun 2013 tentang Jaminan Kesehatan pasal 41, 42 dan 43. Informasi terkait *unit cost* sangat diperlukan dalam rangka melaksanakan kendali biaya (*cost containment*).

Disamping itu, rumah sakit juga dihadapkan pada suatu kondisi dimana biaya dan permintaan layanan kesehatan terus meningkat. Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi bidang kesehatan menjadi salah satu pemicu meningkatnya biaya layanan kesehatan. Menurut laporan World Health

Organization (WHO) biaya rumah sakit Indonesia meningkat 364 persen sepanjang tahun 2000 hingga 2010 dengan mengalami kenaikan rata-rata 12-15 persen pertahun selama sepuluh tahun terakhir (VIVA, 2017). Sejalan dengan hal itu, pertumbuhan dan penuaan populasi serta berkembangnya berbagai jenis penyakit baru mengakibatkan terus meningkatnya permintaan jasa layanan kesehatan.

Ditengah kondisi tersebut rumah sakit harus mampu menghitung *unit cost* layanannya untuk memastikan mereka memberikan layanan dengan efisien dan bertahan pada persaingan industri kesehatan yang semakin meningkat. Satu diantara rumah sakit yang belum mampu melakukan perhitungan *unit cost* secara optimal ialah RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang. Permasalahan terkait tarif INA-CBG's juga terjadi pada RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang. Laporan dari Instansi Penjaminan Kesehatan RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang menunjukkan pada tahun 2018 rumah sakit mencatat terjadinya selisih negatif antara tarif INA-CBG's dan tarif rumah sakit dari klaim BPJS pada Instalasi Rawat Inap Umum sebesar Rp5.035.068.031,00 atau sekitar 27% dari total klaim yang diajukan.

Adanya fenomena diatas mendorong dilakukannya penelitian tentang perhitungan *unit cost* layanan pada RS

Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang dengan metode *activity based costing* (ABC). Penelitian ini akan mengeksplorasi struktur biaya layanan dalam rangka meningkatkan efisiensi dengan tetap memperhatikan mutu layanan rumah sakit pada era JKN.

2. Tinjauan Literatur

Biaya (seperti bahan langsung atau iklan) biasanya diukur sebagai jumlah uang yang harus dibayar untuk mendapatkan barang atau jasa (Horngren, Datar dan Rajan 2012, 59). Definisi menurut Hansen dan Mowen (2007, 35) yang juga menyatakan *cost* sebagai kas atau ekuivalen kas yang dikorbankan untuk memperoleh barang dan jasa yang diharapkan memberikan manfaat untuk saat ini maupun masa mendatang bagi organisasi

Biaya disusun berdasarkan kebutuhan pemakai, hal tersebut sesuai dengan prinsip dasar manajemen biaya "*different costs for different purposes*". Pada dasarnya biaya dapat diklasifikasikan berdasarkan:

- a. Keterlacakannya, yang terdiri dari biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*)
- b. Perilaku, berdasarkan perilakunya biaya dibagi menjadi biaya variabel (*variable cost*), biaya tetap (*fix cost*) dan *semi mix cost* (*step function variable cost*).

c. Fungsi pokok perusahaan, yang terdiri dari biaya produksi dan non produksi.

d. Waktu pengorbanan, terdiri dari *product cost/inventoryable cost* dan *period cost*.

Sistem akuntansi biaya (juga disebut sistem penetapan biaya produk atau sistem penetapan biaya) adalah kerangka kerja yang digunakan oleh perusahaan untuk memperkirakan biaya produk mereka untuk analisis profitabilitas, penilaian inventaris dan pengendalian biaya dan membuat keputusan lainnya. Masalah utama dalam sistem akuntansi biaya ialah alokasi biaya, baik alokasi biaya tidak langsung (*indirect cost*) atau *joint cost* yang dipakai bersama oleh departemen, proses dan produk/jasa yang berbeda.

Sebagian besar organisasi mengalokasikan biaya baik organisasi yang berorientasi profit maupun non profit seperti rumah sakit dan universitas. Zimmerman (2017, 286) menyebutkan ada tiga alasan mengapa organisasi mengalokasikan biayanya yaitu untuk: pelaporan eksternal (perpajakan), penggantian biaya (*cost-based reimbursement*) dan untuk kepentingan pengambilan keputusan dan pengendalian.

Traditional cost accounting (TCA) atau sering disebut *absorption costing* atau *full costing* atau *conventional costing* dikembangkan dalam rangka memenuhi kebutuhan eksternal pada awal munculnya

perusahaan-perusahaan besar seperti perusahaan tekstil, kereta api, perusahaan baja dan ritel di Amerika (Taylor, 2000). TCA mengalokasikan overhead ke produk atau layanan secara sewenang-wenang menggunakan satu *driver* biaya (tenaga kerja langsung atau jam mesin). Karena itu, pendekatan ini memiliki beberapa kekurangan yang mengakibatkan informasi biaya terdistorsi untuk pengambilan keputusan (Oseifuah, 2014).

Cooper dan Kaplan (1988) mendefinisikan ABC sebagai pendekatan untuk memecahkan masalah sistem manajemen biaya dengan pendekatan TCA. Baker (1998:3) menyebutkan bahwa alasan yang mendorong penggunaan ABC dalam bidang kesehatan ialah fleksibilitas dari ABC tersebut. ABC mampu menjangkau seluruh level layanan dan metodologinya sangat sesuai dengan kompleksitas dan keragaman jenis layanan kesehatan. ABC juga sesuai dengan sistem pembayaran yang saat ini berlaku di bidang layanan kesehatan yaitu sistem *reimbursement*.

Struktur biaya (*cost structure*) menunjukkan framework sistem biaya yang ada pada sebuah organisasi. Pilihan atas struktur biaya ini menunjukkan pilihan atas komponen biaya dan bagaimana biaya ini dihitung. Komposisi antara *fixed cost* dan *variable cost* menunjukkan pilihan atas struktur biaya (Baker, 1998:67).

Pembagian antara *direct cost* dan *indirect cost* ialah dasar yang menyusun sebuah sistem perhitungan biaya

Dalam penelitiannya Goldberg dan Kosinski (2011) menyebutkan bahwa TCA tidak memadai untuk memenuhi tuntutan lingkungan yang lebih kompleks dan teknologi tinggi seperti yang digunakan di rumah sakit. ABC sangat cocok digunakan dalam sistem layanan kesehatan dan telah berhasil diterapkan pada organisasi layanan kesehatan di Amerika sejak pertengahan tahun 1990 (Yereli, 2009).

Kaplan dan Porter (2011) menyarankan penggunaan *time-driven activity based costing* (TDABC) pada organisasi layanan kesehatan di Amerika untuk mengatasi pengukuran biaya yang buruk. Penerapan ABC pada organisasi layanan kesehatan memberikan hasil perhitungan biaya yang lebih akurat (Cinquini, dkk 2009; Yen, 2007; Öker dan Özyiapici, 2013; Aldogan, 2014; Haroun, 2015; Kaptanoglu dan Akinci, 2015; dan Kaplan, dkk 2015). Keakuratan perhitungan biaya layanan rumah sakit membantu manajemen rumah sakit dalam hal penetapan harga dan perencanaan strategis dalam menghadapi persaingan dengan rumah sakit lain (Yereli, 2009 dan Aldogan, 2014).

Cinquini, dkk (2009) menyatakan pentingnya merancang sistem penetapan biaya yang lebih baik melalui

implementasi ABC untuk meningkatkan efektivitas informasi akuntansi. Yen (2007) menggunakan metodologi ABC untuk mengetahui struktur biaya pasien rawat inap pada departemen Bedah Kolorektal di rumah sakit umum pendidikan di Taiwan. Cannavacciuolo, dkk (2015) menyimpulkan bahwa ABC mampu memberikan gambaran rinci tentang struktur biaya yang dapat digunakan oleh manajer untuk mengendalikan biaya. TDABC mampu meningkatkan akurasi perhitungan biaya dan mampu mengoptimalkan nilai dari layanan kesehatan (Kaplan dan Porter, 2011; Yu, 2017)

Penerapan ABC dalam bidang layanan kesehatan juga menghadapi sejumlah kendala. Rumah sakit memiliki output, pelanggan, kegiatan dan arus keuangan yang lebih kompleks dibanding perusahaan manufaktur biasa. Kekompleksan inilah yang sering kali menjadi masalah dalam penerapan ABC pada layanan kesehatan. Tingkat pengetahuan yang lebih mendalam terkait objek biaya, struktur kegiatan dan *cost driver* dapat memfasilitasi manajer rumah sakit untuk menggunakan sumber daya yang terbatas secara lebih efektif dan menghemat biaya layanan kesehatan semakin meningkat (Popesko, 2013).

3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Yin (2014) mengatakan studi kasus adalah sebuah penyelidikan empiris yang menginvestigasi fenomena kontemporer dalam konteks kehidupan nyata, khususnya ketika batas antara fenomena dan konteks tidak begitu jelas. Pertama-tama sebuah studi kasus deskriptif dilakukan untuk menjabarkan kondisi dan sistem penetapan biaya rumah sakit yang ada saat ini diikuti dengan studi kasus eksplorasi untuk mengungkap struktur cost dan perhitungan unit cost layanan dengan metode ABC.

Secara garis besar, penelitian dilakukan melalui tiga tahapan sebagai berikut.

- a. Pertama, peneliti melakukan analisis kondisi dan sistem akuntansi yang saat ini berlaku di rumah sakit.
- b. Kedua, peneliti melakukan perhitungan *unit cost* layanan.
- c. Ketiga, peneliti melakukan analisis struktur biaya atas hasil perhitungan *unit cost* layanan.

Diagnosis *Other Nontoxic Goitre* dengan kode ICD X E04 dengan tindakan *Laser interstitial thermal therapy [LITT] of lesion or tissue of head and neck under guidance* kode ICD IX CM 17.26 dijadikan sebagai *pilot project* dalam perhitungan *unit cost* layanan kesehatan. Hal tersebut

karena adanya selisih negatif antara tarif INA-CBG's dengan tarif rumah sakit yang cukup besar berkisar antara Rp9.000.000 sampai dengan Rp24.000.000,00 untuk layanan tersebut. Layanan Kesehatan yang masuk dalam tindakan dengan kode ICD X E04 dan ICD IX-CM 17.62 yaitu layanan invasi tanpa pembedahan pada kasus pembesaran kelenjar tiroid dengan tindakan *Radio Frequency Ablation (RFA)*. Selain layanan RFA perhitungan *unit cost* juga akan dilakukan pada tindakan *Aspiration of thyroid field* (ICD IX CM 06.01) yang merupakan tindakan dengan frekuensi tertinggi ke-3 pada kasus *Other Nontoxic Goitre* dengan nama tindakan *core needle biopsy (CNB)*.

Pengumpulan data dilakukan dengan teknik dokumentasi dan wawancara mendalam. Teknik dokumentasi dilakukan dengan melakukan analisis atas data klaim BPJS untuk Instansi Rawat Inap Umum tahun 2018 dan dokumen laporan keuangan tahun 2018 beserta kelengkapannya. Wawancara yang dilakukan bersifat terbuka (*open-ended*) yang dirancang untuk memunculkan pandangan dan opini dari partisipan. Pemilihan partisipan dilakukan dengan metode *purposive recruitment*. Dimana partisipan yang menjadi bagian dalam penelitian ini merupakan pihak manajemen dan pihak-pihak yang terkait dalam proses

perhitungan *unit cost* layanan pada Rumah Sakit Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang.

Metode analisis biaya yang digunakan untuk menghitung *unit cost* layanan ialah metode ABC. Metode ABC mengalokasikan overhead dengan menelusuri biaya aktual berdasarkan aktivitas yang memungkinkan. Tahapan untuk menghitung *unit cost* dengan metode ABC ialah sebagai berikut:

- a. Mengidentifikasi aktivitas dari pasien masuk sampai dengan keluar; dan
- b. Mengelompokkan aktivitas yang sejenis dalam kumpulan aktivitas/*activity pools*;
- c. Melakukan analisis laporan keuangan rumah sakit dan mengelompokkan biaya dengan basis aktivitas.
- d. Menentukan biaya langsung (*direct cost*) dan biaya tidak langsung (*indirect cost*);
- e. Menghitung besarnya biaya langsung yang digunakan dalam layanan kesehatan;
- f. Mengalokasikan biaya tidak langsung. Pengalokasian biaya tidak langsung dilakukan secara bertahap yaitu:
 - 1) Mengalokasikan biaya tidak langsung ke kumpulan aktivitas dengan *cost driver* tahap 1; dan
 - 2) Mengalokasikan biaya tidak langsung untuk layanan dengan *cost driver* tahap 2.

- g. Menghitung total biaya dengan cara menjumlahkan biaya tidak langsung dan biaya langsung layanan.

Analisis struktur biaya dilakukan atas layanan berdasarkan perhitungan *unit cost* layanan dengan metode ABC. Tahapan dalam melakukan analisis struktur biaya yaitu:

- a. Mengidentifikasi seluruh komponen biaya yang terjadi pada proses layanan;
- b. Mengklasifikasikan biaya-biaya tersebut berdasarkan perilaku biaya (*variable cost dan fixed cost*);
- c. Mengitung besarnya biaya yang termasuk dalam kategori *variable cost dan fix cost*.

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Kondisi dan Sistem Akuntansi Biaya RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang

Selisih negatif yang terjadi pada Instalasi Rawat Inap Umum ialah sebesar Rp5.035.068.031,00 atau sebesar 27% dari total klaim yang diajukan oleh Instalasi Rawat Inap Umum pada tahun 2018. Terjadinya selisih negatif dirasa manajemen tidak mengganggu proses layanan kesehatan di rumah sakit secara umum. Dampak dari selisih tarif maupun dampak pelaksanaan program JKN secara umum ini sebatas pada tidak tercapainya target penerimaan rumah sakit. Tidak tercapainya target penerimaan ini akan berdampak pada menurunnya kinerja keuangan rumah sakit sebagai PPK BLU.

Kinerja tersebut diukur menggunakan rasio-rasio yang mencerminkan efektivitas dan efisiensi seperti *cost recovery rate* (CRR) dan tingkat kemandirian rumah sakit.

Usaha yang dilakukan manajemen rumah sakit terkait selisih negatif tersebut ialah dengan melakukan monitoring atas selisih negatif antara tarif rumah sakit dan INA-CBG's. Selain melakukan monitoring selisih negatif manajemen RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo juga melakukan efisiensi biaya serta pembuatan sistem berbasis IT. Kegiatan workshop untuk seluruh tenaga medis sedang dilakukan secara bertahap. Workshop tersebut dilaksanakan untuk mendukung program pelayanan secara terpadu yang sedang dikembangkan oleh manajemen RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang dalam rangka kendali mutu layanan.

Dalam pelaksanaannya sejauh ini belum ada langkah tindak lanjut atas kegiatan monitoring selisih negatif antara tarif INA-CBG's dan tarif rumah sakit tersebut. Walaupun informasi terkait selisih negatif telah disampaikan kepada Kelompok Staf Medik (KSM) dan telah dilakukan pembahasan penyebab terjadinya selisih negatif tersebut, namun belum ada langkah nyata yang dapat dilakukan oleh manajemen. Sehingga dapat dikatakan bahwa kendali mutu dan kendali biaya (*cost containment*) yang

dilakukan oleh manajemen RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang belum berjalan dengan optimal.

Informasi terkait *unit cost* dan struktur *cost* layanan kesehatan merupakan informasi yang penting dalam rangka pengambilan keputusan menyangkut pelaksanaan *cost containment*. Akan tetapi informasi tersebut belum bisa disediakan karena sistem akuntansi manajemen atau sistem akuntansi biaya pada RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang tidak berjalan. Sampai dengan tahun 2018 manajemen lebih fokus pada penyusunan laporan keuangan. Selain itu pelaksanaan sistem akuntansi biaya juga terkendali hal-hal sebagai berikut:

- a. Keterbatasan sumber daya manusia (SDM);
- b. Tidak ada bagian khusus akuntansi biaya;
- c. Pengolahan data secara manual;
- d. Keterlambatan data dari unit lain; dan
- e. Tidak tersedianya informasi rincian biaya per bidang/instalasi.

Unit Cost Layanan Core Needle Biopsy (CNB) dan Invasi Pembesaran Tiroid dengan Tindakan Radio Frequency Ablation (RFA)

Rangkaian aktivitas dan kumpulan aktivitas pada layanan CNB dan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA terdapat pada tabel 1 berikut ini.

Tabel 1. Aktivitas dan Kumpulan Aktivitas pada Layanan CNB dan Invasi Pembesaran Tiroid dengan Tindakan RFA

No	Kumpulan Aktivitas	Aktivitas pada Layanan CNB	Aktivitas pada Layanan RFA
1	A1- Pendaftaran dan kepulangan pasien	Pendaftaran pasien, penelaahan data dan penerbitan SEP untuk pasien BPJS atau persetujuan asuransi lainnya dan pengurusan administrasi kepulangan pasien	Pendaftaran pasien, penelaahan data dan penerbitan SEP untuk pasien BPJS atau persetujuan asuransi lainnya dan pengurusan administrasi kepulangan pasien
2	A2- Penyiapan dokumen rekam medik	Penyiapan dokumen rekam medik dan penerbitan surat jaminan, surat persetujuan rawat inap	Penyiapan dokumen rekam medik dan penerbitan surat jaminan, surat persetujuan rawat inap
3	A3- Pemeriksaan di Poli Penyakit Dalam dan Tindakan	Anamnesis, melakukan vital sign dan peresepan tindakan CNB, pemeriksaan pra tindakan, pemeriksaan USG, sterilisasi dan pembiusan, dan pemberian tindakan CNB	Anamnesis, melakukan vital sign dan peresepan tindakan RFA, pemeriksaan pra tindakan, pemeriksaan USG, persiapan pemasangan alat RFA, sterilisasi dan pemberian tindakan RFA dan pelepasan alat RFA.
4	A4- Perawatan pasien Di Instalasi Rawat Inap	Alokasi ruangan untuk pasien dan alokasi makanan pasien, edukasi ke pasien terkait tindakan CNB & assesmen keperawatan dan observasi pasien pasca tindakan CNB	Alokasi ruangan untuk pasien, alokasi makanan dan pakaian pasien, edukasi ke pasien terkait tindakan RFA & assesmen keperawatan dan observasi pasien pasca tindakan RFA
5	A5- Pemeriksaan Laboratorium	Pemeriksaan CT darah, pemeriksaan BT darah, pemeriksaan sample nodul tiroid dan penerbitan hasil pemeriksaan.	Pemeriksaan CT darah, pemeriksaan BT darah dan penerbitan hasil pemeriksaan CTBT
6	A6- Gizi	Petugas Instalasi Gizi menyediakan makan untuk pasien	Petugas Instalasi Gizi menyediakan makan untuk pasien

Sumber: Hasil Wawancara (diolah)

Ringkasan kumpulan aktivitas, lokasi terjadinya aktivitas dan sumber daya yang digunakan terdapat dalam lampiran 1

Pada tahap ini peneliti melakukan analisis atas Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Operasional (LO), laporan persediaan dan laporan Barang Milik Negara (BMN) RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang tahun 2018. Berbagai jenis biaya yang ada di laporan operasional diidentifikasi dan dikelompokkan. Pertama dilakukan identifikasi biaya langsung dan biaya tidak langsung. Biaya langsung dalam layanan kesehatan ialah biaya obat dan bahan habis pakai. Biaya tidak langsung terdiri atas komponen biaya tenaga kerja tidak langsung dan biaya overhead. Biaya tenaga kerja tidak langsung antara lain gaji dokter, perawat, gaji petugas laboratorium, gaji petugas radiologi, gaji psikologi, gaji fisioterapi dan gaji profesi lain yang berkaitan dengan layanan pasien.

Biaya overhead pada RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang pada tahun 2018 ialah sebagai berikut:

- a. Biaya pegawai pada bagian/instalasi penunjang (bagian keuangan, bagian umum, bagian SDM, instalasi penjaminan kesehatan, instalasi gizi, instalasi binatu, instalasi rekam medik dan lain-lain);
- b. Biaya keperluan kantor;

- c. Biaya pengiriman surat dinas;
- d. Biaya honor operasional satuan kerja;
- e. Biaya barang non operasional lainnya;
- f. Biaya bahan;
- g. Biaya listrik, telepon dan air;
- h. Biaya sewa non operasional;
- i. Biaya jasa profesi (nara sumber);
- j. Biaya barang/perlengkapan kantor;
- k. Beban penyediaan barang dan jasa BLU lainnya;
- l. Beban aset ekstrakomtabel peralatan dan mesin;
- m. Biaya terkait asset (pemeliharaan dan penyusutan); dan
- n. Biaya perjalanan dinas.

Biaya-biaya overhead yang dikeluarkan untuk melakukan kegiatan yang memiliki tujuan sama dikelompokkan menjadi satu kumpulan biaya. (lihat Lampiran 2).

Langkah selanjutnya dilakukan perhitungan biaya langsung untuk layanan CNB dan invasi pembesarn tiroid dengan tindakan RFA. Biaya langsung dalam perhitungan *unit cost* ini terdiri dari biaya obat dan bahan habis pakai. Biaya langsung untuk masing-masing layanan ialah sebagai berikut:

- a. Biaya langsung untuk layanan CNB pada kasu tiroid ialah sebesar Rp1.013.146,00.
- b. Biaya langsung untuk layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA ialah sebesar Rp9.640.598,00.

Pengalokasian biaya tidak langsung ke kumpulan aktivitas dilakukan dengan *cost driver* tahap 1 dan alokasi berdasarkan rincian biaya yang berasal dari LRA dan LO RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang tahun 2018 secara langsung.

Tabel 2. Daftar *Cost Driver* Tahap 1

No	Jenis Biaya	<i>Cost Driver</i> Tahap 1
1	Biaya Keamanan	Luas area (m ²)
2	Biaya Listrik dan Air	Luas area (m ²)
3	Pemeliharaan Gedung dan Bangunan	Luas area (m ²)
4	Penyusutan Gedung dan Bangunan	Luas area (m ²)
5	Biaya Sistem Informasi Rumah Sakit (SIRS)	Jumlah PC

Sumber : Data Primer Penelitian (diolah)

Perhitungan loading rate untuk cost driver tahap 1 ialah sebagai berikut:

a. Biaya keamanan

Berdasarkan data sarana rumah sakit yang diperoleh dari Instansi Pemeliharaan Saran Rumah Sakit (IPSRS) luas seluruh bangunan yang ada di RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang ialah 40.922,37 meter persegi.

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}1.639.826.753,00 : 40.922,37 \\ &= \text{Rp}40.071,65 \text{ per meter persegi} \end{aligned}$$

b. Biaya listrik dan air

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}1.277.804.966,00 : 40.922,37 \\ &= \text{Rp}31.225,10 \text{ per meter persegi} \end{aligned}$$

c. Pemeliharaan gedung dan bangunan

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}6.901.587.382,76 : 40.922,37 \\ &= \text{Rp}168.650,73 \text{ per meter persegi} \end{aligned}$$

d. Penyusutan Gedung dan bangunan

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}10.562.350.845,00 : 40.922,37 \\ &= \text{Rp}258.107,02 \text{ per meter persegi} \end{aligned}$$

e. **Biaya Sistem Informasi Rumah Sakit (SIRS)**
 Berdasarkan laporan Barang Milik Negara (BMN) tahun 2018 jumlah PC yang tercatat dalam laporan BMN sebanyak 245 unit.

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}710.570.476 : 254 \\ &= \text{Rp}2.900.288,00 \text{ per unit} \end{aligned}$$

Alokasi biaya tidak langsung ke dalam kumpulan aktivitas ialah sebagai berikut.

A1-Pendaftaran dan Kepulangan Pasien

Kumpulan aktivitas A1 terjadi di administrasi umum Instalasi Rawat Jalan dengan luas area 327,65 meter persegi dan memiliki PC sebanyak 13 unit.

a. Biaya tenaga kerja tidak langsung

$$\begin{aligned} \text{a) Biaya pegawai (pengadministrasian umum IRJ)} &= \text{Rp}768.191.978,00 \\ \text{b) Biaya pegawai (Apoteker)} &= \text{Rp}2.462.215.449,14 \\ \text{Total biaya tenaga kerja tidak langsung} &= \text{Rp}3.230.407.427,61 \end{aligned}$$

b. Biaya overhead

$$\begin{aligned} \text{a) Biaya telepon} &= \text{Rp}97.479.172,00 \\ \text{b) Biaya akuntansi} &= \text{Rp}3.132.680.297,96 \\ \text{c) Biaya kesehatan lingkungan} &= \text{Rp}1.308.133.470,00 \\ \text{d) Biaya manajemen} &= \text{Rp}32.716.563.950,27 \\ \text{e) Biaya pemeliharaan peralatan dan mesin} &= \text{Rp}5.989.152.590,74 \\ \text{f) Biaya penyusutan peralatan dan mesin} &= \text{Rp}9.064.455.414,00 \\ \text{g) Biaya keamanan (Rp}40.071,65 \times 327,65 \text{ m}^2) &= \text{Rp}13.129.475,04 \\ \text{h) Biaya listrik dan air (Rp}31.225,10 \times 327,65 \text{ m}^2) &= \text{Rp}10.230.902,98 \\ \text{i) Biaya pemeliharaan bangunan (Rp}168.650,73 \times 327,65 \text{ m}^2) &= \text{Rp}55.258.410,15 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{j) Biaya penyusutan bangunan (Rp}258.107,02 \times 327,65 \text{ m}^2) &= \text{Rp}84.568.764,09 \\ \text{k) Biaya SIRS (Rp}2.900.288,00 \times 13) &= \text{Rp}37.703.740,00 \\ \text{Total biaya overhead} &= \text{Rp}52.509.356.186,81 \\ \text{Total biaya tidak langsung A1} &= \text{Rp}3.230.407.427,61 + \text{Rp}52.509.356.186,81 \\ &= \text{Rp}55.739.763.614,42 \end{aligned}$$

A2-Penyiapan Dokumen Rekam Medik

Kumpulan aktivitas A2 melibatkan Instalasi Rekam Medik dengan luas ruangan 163,83 meter persegi dan memiliki PC sebanyak 8 unit.

Biaya overhead

$$\begin{aligned} \text{a) Biaya rekam medik} &= \text{Rp}1.838.742.112,00 \\ \text{b) Biaya keamanan (Rp}40.071,65 \times 163,83 \text{ m}^2) &= \text{Rp}6.564.814,58 \\ \text{c) Biaya listrik dan air (Rp}31.225,10 \times 163,83 \text{ m}^2) &= \text{Rp}5.115.607,61 \\ \text{d) Biaya pemeliharaan bangunan (Rp}168.650,73 \times 163,83 \text{ m}^2) &= \text{Rp}27.630.048,33 \\ \text{e) Biaya penyusutan bangunan (Rp}258.107,02 \times 163,83 \text{ m}^2) &= \text{Rp}42.285.672,58 \\ \text{f) Biaya SIRS (Rp}2.900.288,00 \times 8) &= \text{Rp}23.202.301,00 \\ \text{Total biaya overhead} &= \text{Rp}1.943.540.556,05 \\ \text{Total biaya tidak langsung A2} &= \text{Rp}1.943.540.556,05 \end{aligned}$$

A3-Pemeriksaan di Poli Penyakit Dalam dan Tindakan

Kumpulan aktivitas A3 dilaksana di Poli Penyakit Dalam dengan luas ruangan 163,83 meter persegi dan memiliki PC sebanyak 2 unit.

a. Biaya tenaga kerja tidak langsung

$$\begin{aligned} \text{a) Biaya pegawai (dokter spesialis penyakit dalam)} &= \text{Rp}857.305.420,00 \\ \text{b) Biaya pegawai (perawat poli penyakit dalam)} &= \text{Rp}86.698.578,00 \end{aligned}$$

Total biaya tenaga kerja tidak langsung	=	Rp944.003.998,00
b. Biaya overhead		
a) Biaya keamanan (Rp40.071,65 x 163,83 m ²)	=	Rp6.564.814,58
b) Biaya listrik dan air (Rp31.225,10 x 163,83 m ²)	=	Rp5.115.607,61
c) Biaya pemeliharaan bangunan (Rp168.650,73 x 163,83 m ²)	=	Rp27.630.048,33
d) Biaya penyusutan bangunan (Rp258.107,02 x 163,83 m ²)	=	Rp42.285.672,58
e) Biaya SIRS (Rp2.900.288,0 0 x 2)	=	Rp5.800.575,00
Total biaya overhead	=	Rp87.396.718,42
Total biaya tidak langsung A3	=	Rp944.003.998,00+ Rp87.396.718,42 = Rp1.031.400.716,42

A4- Perawatan pasien di Instalsi Rawat Inap Umum

Kumpulan aktivitas A4 dilaksana di Instalasi Rawat Inap Umum dengan luas ruangan 3.435,65 meter persegi dan memiliki PC sebanyak 6 unit.

a. Biaya tenaga kerja tidak langsung

a) Biaya pegawai (Instalsi rawat Inap Umum)	=	Rp8.680.420.448,90
---	---	--------------------

b. Biaya overhead

a) Biaya keamanan (Rp40.071,65x 3.435,65 m ²)	=	Rp137.673.755,87
b) Biaya listrik dan air (Rp31.225,10x	=	Rp107.279.752,95

c) Biaya pemeliharaan bangunan (Rp168.650,73x 3.435,65 m ²)	=	Rp579.431.610,50
d) Biaya penyusutan bangunan (Rp258.107,02x 3.435,65 m ²)	=	Rp886.775.696,88
e) Biaya SIRS (Rp2.900.288,00 x 6)	=	Rp17.401.726,00
Total biaya overhead	=	Rp1.728.562.542,14
Total biaya tidak langsung A3	=	Rp8.680.420.448,90+ Rp1.728.562.542,14 = Rp10.448.982.991,04

A5-Pemeriksaan Labolatorium

Kumpulan aktivitas A5 dilaksana di Instalasi Labolatorium dengan luas ruangan 275,75 meter persegi dan memiliki PC sebanyak 3 unit.

a. Biaya tenaga kerja tidak langsung

a) Biaya pegawai (Labolatorium)	=	Rp853.750.211,35
---------------------------------	---	------------------

b. Biaya overhead

a) Biaya Barang dan jasa Instalsi Lab (biaya sewa alat)	=	Rp197.160.000,00
b) Biaya keamanan (Rp40.071,65 x 275,75 m ²)	=	Rp11.049.756,58
c) Biaya listrik dan air (Rp31.225,10 x 275,75 m ²)	=	Rp8.610.320,45
d) Biaya pemeliharaan bangunan (Rp168.650,73 x 275,75 m ²)	=	Rp46.505.437,51
e) Biaya penyusutan bangunan (Rp258.107,02 x 275,75 m ²)	=	Rp71.173.009,91
f) Biaya SIRS (Rp2.900.288,00 x 3)	=	Rp8.700.863,00
Total biaya overhead	=	Rp343.199.387,42
Total biaya tidak langsung A5	=	Rp853.750.211,35+ Rp343.199.387,42 = Rp1.196.949.598,77

A6-Gizi

Kumpulan aktivitas A6 melibatkan Instalasi Gizi dengan luas ruangan 423,48 meter persegi.

Biaya Overhead

a)	Biaya gizi	=	Rp8.470.088.666,00
b)	Biaya keamanan (Rp40.071,65 x 423,48 m ²)	=	Rp16.969.407,37
c)	Biaya listrik dan air (Rp31.225,10 x 423,48 m ²)	=	Rp13.223.099,92
d)	Biaya pemeliharaan bangunan (Rp168.650,7x 423,48 m ²)	=	Rp71.419.646,99
e)	Biaya penyusutan bangunan (Rp258.107,02x423,48 m ²)	=	Rp109.302.299,16
	Total biaya overhead	=	Rp8.681.003.299,16
	Total biaya tidak langsung A2	=	Rp8.681.003.299,16

Langkah selanjutnya ialah mengalokasikan biaya tidak langsung dari kumpulan aktivitas ke layanan. *Cost driver* tahap 2 digunakan dalam pengalokasian biaya ini. Rincian *cost driver* untuk masing-masing kumpulan aktivitas.

Tabel 3. *Cost Driver* Tahap 2

No	Kumpulan Kegiatan	Cost Driver
1	A1-Pendaftaran dan kepulungan pasien	Jumlah pasien selama setahun
2	A2-Penyiapan dokumen rekam medik	Jumlah pasien selama setahun
3	A3-Pemeriksaan di Poli Penyakit Dalam dan Tindakan RFA	Jumlah pasien penyakit dalam selama setahun
4	A4-Perawatan pasien Di Instalasi Rawat Inap	Hari perawatan non jiwa selama setahun
5	A5-Pemeriksaan Laboratorium	Jumlah pemeriksaan laboratorium selama setahun
6	A6-Gizi	Hari perawatan selama setahun

Sumber : *Data Primer Penelitian (diolah)*

Perhitungan loading rate untuk masing-masing cost driver sebagai berikut:

a. A1-Pendaftaran dan Kepulungan Pasien

Berdasarkan data yang diperoleh dari Instalasi Rekam medik jumlah pasien pasien yang tercatat selama tahun 2018 ialah sebesar 94.616.

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}55.739.763.614,42 : 94.616 \\ &= \text{Rp}589.115,62/\text{pasien} \end{aligned}$$

b. A2-Penyiapan Dokumen Rekam Medik

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}1.943.540.556,00 : 94.616 \\ &= \text{Rp}20.541,35/\text{pasien} \end{aligned}$$

c. A3-Pemeriksaan Poli Penyakit Dalam dan Tindakan

Berdasarkan data yang diperoleh dari Instalasi Rekam Medik jumlah pasien penyakit dalam yang tercatat selama tahun 2018 ialah sebesar 14.684.

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}1.031.400.716,42 : 14.684 \\ &= \text{Rp}70.239,77/\text{pasien} \end{aligned}$$

d. A4-Perawatan pasien di Instalasi Rawat Inap

Berdasarkan data dari Instalasi Rekam Medik lama hari perawatan non jiwa RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang tahun 2018 sebesar 20.668

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}10.408.982.991,04 : 20.668 \\ &= \text{Rp}503.627,98/\text{hari} \end{aligned}$$

e. A5-Pemeriksaan Laboratorium

Berdasarkan laporan Instalasi Laboratorium jumlah pemeriksaan yang dilakukan Instalasi Laboratorium selama tahun 2018 sebanyak 88.144

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}853.750.211,35/88.144 \\ &= \text{Rp}13.579,48/\text{pengujian} \end{aligned}$$

f. A6-Gizi

Berdasarkan Laporan Akuntabilitas Kinerja RS Jiwa Soerojo Magelang

lama hari perawatan tahun 2018 ialah

103.065

$$\begin{aligned} \text{Loading rate} &= \text{Rp}8.681.003.119,00/103.065 \\ &= \text{Rp}84.228,43/\text{hari} \end{aligned}$$

Alokasi biaya tidak langsung pada layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA sebagai berikut:

Tabel 4. Alokasi Biaya Tidak Langsung pada Layanan CNB dan RFA

No	Kumpulan Aktivitas	Loading Rate	Tindakan CNB dan RFA	
			Cost Driver	Biaya tidak langsung
1	A1	Rp589.115,62	1 pasien	Rp589.115,62
2	A2	Rp20.541,35	1 pasien	Rp20.541,35
3	A3	Rp70.239,77	1 pasien	Rp70.239,77
4	A4	Rp503.627,98	2 hari	Rp1.007.255,95
5	A5	Rp13.579,48	1 pengujian	Rp13.579,48
6	A6	Rp84.228,43	2 hari	Rp168.456,86
Total biaya tidak langsung				Rp1.869.189,00

Sumber : Laporan Operasional dan Realisasi Anggaran (diolah)

Berdasarkan hasil perhitungan diatas maka besarnya *unit cost* layanan CNB dan invasi pembesara tiroid dengan tindakan RFA ialah sebesar:

$$\begin{aligned} \text{Unit Cost CNB} &= \text{Biaya langsung} + \text{Biaya tidak langsung} \\ &= \text{Rp}1.013.146,00 + \text{Rp}1.869.189,00 \\ &= \text{Rp}2.882.337,00 \end{aligned}$$

Unit cost layanan *core needle biopsy* (CNB) dalam kasus tiroid yang merupakan bagian dari layanan Penyakit Dalam pada Instansi Rawat Inap Umum ialah sebesar Rp2.882.337,00.

$$\text{Unit Cost RFA} = \text{Biaya langsung} + \text{Biaya tidak langsung}$$

$$\begin{aligned} &= \text{Rp}9.640.598,00 + \text{Rp}1.869.189,00 \\ &= \text{Rp}11.509.787,00 \end{aligned}$$

Unit cost layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA yang merupakan bagian dari layanan Penyakit Dalam pada Instansi Rawat Inap Umum ialah sebesar Rp11.509.787,00

Analisis Hasil Perhitungan Unit Cost

Dari hasil analisis aktivitas dan perhitungan *unit cost* layanan CNB dan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA dapat diperoleh informasi yang berguna dalam rangka melaksanakan kendali mutu dan kendali biaya, antara lain sebagai berikut.

a. Aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah

Aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah terhadap layanan akan menimbulkan biaya yang tidak menghasilkan penerimaan bagi rumah sakit. Teridentifikasinya aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah atau biaya yang tidak menghasilkan penerimaan bagi rumah sakit memungkinkan manajemen untuk mempertimbangkan strategi dalam rangka pelaksanaan kendali biaya. Aktivitas yang tidak memiliki nilai tambah terhadap layanan kesehatan pada RS Jiwa Prof. Dr Soerojo anatara lain:

1) Aktivitas perjalanan dinas

- 2) Aktivitas pemeliharaan peralatan mesin non pelayanan
- 3) Aktivitas pemeliharaan gedung non pelayanan

b. Perbandingan *Unit Cost* dengan Tarif Rumah Sakit

- 1) Layanan CNB pada kasus tiroid
Berasarkan hasil perhitungan *unit cost* yang telah dilakukan diatas maka besarnya *unit cost* untuk layanan CNB pada kasu tiroid ialah sebesar Rp2.882.337,00. Tarif rumah sakit untuk tindakan CNB pada kasus tiroid:

- | | | |
|----------|-----|----------------|
| a) Kelas | 3 | sebesar |
| | | Rp2.637.000,00 |
| b) Kelas | 2 | sebesar |
| | | Rp2.831.000,00 |
| c) Kelas | 1 | sebesar |
| | | Rp3.051.000,00 |
| d) Kelas | VIP | sebesar |
| | | Rp3.741.000,00 |

Hasil perhitungan unit cost lebih besar dibanding dengan tarif kelas 3 dan kelas 2 namun lebih kecil apabila dibandingkan dengan kelas 1 dan VIP.

- 2) Layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA
Berasarkan hasil perhitungan *unit cost* yang telah dilakukan diatas maka besarnya *unit cost* untuk layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA ialah sebesar

Rp11.509.787,00. Angka unit cost tersebut lebih kecil apabila dibandingkan dengan tarif rumah sakitnya. Tarif rumah sakit untuk layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA:

- | | | |
|----------|-----|-----------------|
| a) Kelas | 3 | sebesar |
| | | Rp15.728.000,00 |
| b) Kelas | 2 | sebesar |
| | | Rp15.922.000,00 |
| c) Kelas | 1 | sebesar |
| | | Rp16.106.000,00 |
| d) Kelas | VIP | sebesar |
| | | Rp16.832.000,00 |

Struktur Biaya

Layanan CNB dan RFA komponen biaya tidak langsung Rp1.869,189,03 atau sebesar 64,85% untuk layanan CNB dan 16,24% untuk layanan RFA. Pada layanan RFA biaya langsung menjadi komponen paling besar yaitu sebesar 83,76% dengan nilai nominal Rp9.640.598,05 sedangkan pada layanan CNB biaya langsung hanya sebesar Rp1.013.148,00 (35,15%).

Besarnya biaya langsung pada layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA disebabkan adanya penggunaan obat dan habis pakai berupa jarum RFA yang memiliki nilai perolehan per unit sebesar Rp9.606.960,00.

Biaya tidak langsung dalam *unit cost* layanan CNB dan invansi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA memiliki 18

komponen biaya. Dimana biaya pegawai pada Instalasi Rawat Inap Umum (biaya pegawai untuk perawat) merupakan komponen terbesar yaitu Rp839.986,50 dari total biaya tidak langsung baik untuk layanan CNB maupun RFA. Biaya manajemen sebesar Rp345.782,57 menjadi komponen terbesar kedua dalam biaya tidak langsung untuk kedua layanan tersebut. Layanan gizi yang menyediakan kebutuhan makanan pasien selama pasien dirawat merupakan komponen tersebar ketiga dengan nilai sebesar Rp164.364,02 dari total biaya tidak langsung. Penyusutan peralatan dan mesin juga merupakan komponen biaya yang cukup besar yaitu sebesar Rp95.802,56.

Berdasarkan perilaku biayanya maka struktur biaya pada *unit cost* layanan CNB dan invansi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA ialah sebagai berikut:

a. Komponen biaya tetap

Komponen biaya tetap dalam *unit cost* layanan invansi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA terdiri dari:

- 1) Biaya keamanan;
- 2) Biaya pemeliharaan gedung dan bangunan;
- 3) Biaya penyusutan gedung dan bangunan;
- 4) Biaya SIRS;
- 5) Biaya penyusutan peralatan dan mesin; dan

- 6) Biaya pemeliharaan peralatan dan mesin.

Komponen biaya tetap pada *unit cost* layanan CNB dan layanan RFA ialah sebesar Rp330.057,84 atau sebesar 11,45% untuk layanan CNB dan 2,87% dari *unit cost* untuk layanan RFA.

b. Komponen biaya variabel

Komponen biaya variabel dalam *unit cost* layanan CNB dan invansi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA yaitu:

- 1) obat dan bahan habis pakai;
- 2) Rujukan pengujian patologi anatomi;
- 3) Biaya listrik dan air; dan
- 4) Biaya telepon.

Komponen biaya variabel untuk layanan CNB sebesar Rp1.025.424,36 atau sebesar 35,58% dan layanan RFA sebesar Rp9.652.874,36 atau sebesar 83,87% dari *unit cost*.

c. Komponen biaya campuran

Komponen biaya variabel dalam *unit cost* layanan CNB dan invansi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA terdiri dari:

- 1) Biaya pegawai

Biaya pegawai ini termasuk biaya pegawai pada bagian administrasi pendaftaran, Instalasi Farmasi, Instalasi

Rawat Inap Umum, dokter spesialis penyakit dalam, perawat pada Poli Penyakit Dalam dan Instalasi Laboratorium. Biaya pegawai merupakan komponen biaya campuran karena besarnya gaji dan tunjangan yang diterima oleh pegawai memiliki dua komponen yaitu:

- Biaya tetap, berupa gaji pokok dan bagian yang tetap dari remunerasi
- Biaya variabel, berupa bagian variabel dari remunerasi. Bagian variabel dari remunerasi ini berubah secara proporsional sejalan dengan naik turunnya pendapatan yang diperoleh rumah sakit. Semakin banyak layanan yang diberikan maka semakin besar penerimaan rumah sakit dan semakin besar bagian variabel dari remunerasi pegawai tersebut.

2) Biaya rekam medik, kesehatan lingkungan dan Gizi

Biaya akuntansi dan rekam medik bersifat campuran karena dalam biaya-biaya tersebut terdapat biaya pegawai (gaji pokok), biaya penyusutan gedung bangunan dan keamanan yang memiliki sifat tetap. Komponen variabel dari biaya akuntansi terlihat pada komponen bagian variabel dari

remunerasi pegawai dan menggunakan bahan habis pakai.

3) Biaya akuntansi dan manajemen

Sebagian besar komponen biaya manajemen bersifat tetap. Hal yang menjadikan biaya manajemen bersifat campuran ialah adanya komponen variabel pada remunerasi pegawai.

Komponen biaya campuran untuk layanan CNB dan layanan RFA sebesar Rp1.526.854,82 atau 52,97% untuk layanan CNB dan untuk layanan RFA sebesar sebesar 13,27% dari *unit cost*.

Simpulan

Dari hasil penelitian diketahui bahwa kegiatan kendali mutu dan kendali biaya (*cost containment*) yang dilakukan oleh manajemen RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang belum berjalan dengan optimal dan sistem akuntansi biaya pada RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang tidak berjalan. Tidak berjalannya sistem akuntansi tersebut disebabkan adanya berbagai kendala seperti kurangnya sumber daya manusia dan masalah teknis pengolahan data yang masih manual.

Unit cost hasil perhitungan dengan metode ABC layanan CNB pada kasus tiroid pada RS Jiwa prof. Dr. Soerojo Magelang tahun 2018 dengan metode

ABC menghasilkan nilai sebesar Rp Rp2.882.337,03 dan *unit cost* layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA sebesar Rp11.509.787,00. *Unit cost* hasil perhitungan dengan metode ABC pada layanan CNB pada kasus tiroid dan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA memiliki nilai yang lebih rendah dibanding dengan tarif yang berlaku saat ini.

Struktur biaya *unit cost* layanan CNB terdiri atas komponen biaya langsung sebesar Rp1.013.148,00 atau sebesar 35,15% dan biaya tidak langsung sebesar Rp1.869.189,03 atau sebesar 64,85% dari *unit cost*. Berdasarkan sifat biayanya maka struktur *unit cost* layanan CNB terdiri dari 11,45% biaya tetap, 35,58% biaya variabel dan 52,97% merupakan biaya campuran. Struktur biaya *unit cost* layanan invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA terdiri atas biaya langsung sebesar Rp9.640.598,00 atau sebesar 83,76% dan biaya tidak langsung Rp1.869.189,03 atau sebesar 16,24% dari *unit cost*. *Unit cost* tindakan RFA terdiri atas komponen biaya tetap sebesar 2,87%, biaya variabel 83,87% dan biaya campuran sebesar 13,27%.

Keterbatasan dalam penelitian ini adanya keterbatasan data sehingga penelitian hanya dilakukan pada Instalasi Rawat Inap Umum dan penelitian ini belum dapat menghitung *unit cost* layanan

invasi pembesaran tiroid dengan tindakan RFA dengan kondisi dimana 1 unit jarum RFA digunakan untuk dua kali tindakan. Selain itu penelitian ini tidak mempertimbangkan pembagian kelas rawat inap dalam aktivitas perawatan pada Instalasi Rawat Inap Umum karena peneliti kesulitan untuk mengidentifikasi rincian peralatan dan mesin yang digunakan pada setiap tahap aktivitas sehingga pengalokasian biaya penyusutan dan pemeliharaan peralatan dan mesin langsung dengan menggunakan *driver* jumlah pasien. Penelitian juga ini tidak menggunakan pengumpulan data dengan observasi terutama untuk aktivitas tindakan medis.

Referensi

- Achmad, TD. 2017. "Program JKN Dorong Investasi Sektor Kesehatan." *Hukumonline*. Agustus. Diakses pada 15 Februari 2019. <https://www.hukumonline.com/berita/baca/lt5996ac7c2021c/program-jkn-dorong-investasi-sektor-kesehatan>.
- Aldogan, Mehtap, A David Austill, and Mehmet C Kocakülâh. 2014. "The Excellence of Activity-Based Costing in Cost Calculation: Case Study of A Private Hospital in Turkey." *Journal of Health Care Finance*. June. www.HealthFinanceJournal.com
- Andayani, Eka. 2014. "Era JKN, RS Surplus atau Defisit?" *Manajemen Rumah Sakit*. Mei 2014. Diakses pada 15 Februari 2019. <https://manajemenrumahsakit.net/2014/05/era-jkn-rs-surplus-atau-defisit>.

- Cannavacciuolo, Lorella, Maddalena Illario, Adelaide Ippolito, and Cristina Ponsiglione. 2015. "An Activity-Based Costing Approach for Detecting Inefficiencies of Healthcare Processes." *Business Process Management Journal* 21 (1): 55–79. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-11-2013-0144>.
- Cooper, Robin dan Robert S. Kaplan. 1988. "How Cost Accounting Distorts Product Costs." *Management Accounting*. April: 20-27.
- Cooper, Robin dan Robert S. Kaplan. 1991. "Profit Priorities from Activity-Based Costing." *Harvard Business Review*. May-June: 130-135.
- Dumaris, Hotma. 2016. "Analisis Perbedaan Tarif Rumah Sakit dan Tarif INA-CBG's Pelayanan Rawat Jalan di RSUD Budhi Asih Jakarta Tahun 2015." *Jurnal Administrasi Rumah Sakit* 3, no. 1 (Oktober): 20-28.
- Hansen, Don R., dan Maryanne M. Mowen. 2007. *Managerial Accounting*. Edisi ke-8. Mason: Thomson South-Western.
- Haroun, Ahmed E. 2015. "Maintenance Cost Estimation: Application of Activity-Based Costing as a Fair Estimate Method." *Journal of Quality in Maintenance Engineering* 21 (3): 258–70. <https://doi.org/10.1108/JQME-04-2015-0015>.
- Horngren, Charles T., Srikant M. Datar, dan Madhav V. Rajant. 2012. *Cost Accounting A Managerial Emphasi*. Edisi ke-14. Edinburgh Gate: Pearson Education Limited.
- Kaplan, Robert S, and Michael E Porter. 2011. "How to Solve The Cost Crisis In Health Care." *Harvard Business Review*. September: 47-64
- Kaplan, A.L., N. Agarwal, N.P. Setlur, H.J. Tan, D. Niedzwiecki, N. McLaughlin, M.A. Burke, K. Steinberg, K. Chamie, and C.S. Saigal. 2015. "Measuring the Cost of Care in Benign Prostatic Hyperplasia Using Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)." *Healthcare* 3 (1): 43–48. <https://doi.org/10.1016/j.hjdsi.2014.09.007>.
- Kaptanoglu, Aysegül Yıldırım, and Fevzi Akıncı. 2015. "Activity-Based Costing And Management In A Hospital-Based Endoscopic Surgery Unit." *Electronic Business Journal* 14, no. 10: 440-444
- Öker, Figen, and Hasan Özyapıcı. 2013. "A New Costing Model in Hospital Management: Time-Driven Activity-Based Costing System." *The Health Care Manager* 32 (1): 23–36. <https://doi.org/10.1097/HCM.0b013e31827ed898>.
- Oseifuah, Emmanuel K. 2014. "Activity Based Costing (ABC) in the Public Sector: Benefits and Challenges." *Problems and Perspectives in Management* 12 (4): 9.
- Popesko, Boris. 2013. "Specifics of the Activity-Based Applications in Hospital Management." *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health*. Vol. 5 No. 3.
- SWAonline. (2013). "Belanja Kesehatan Indonesia Bakal Mencapai US\$ 60,6 Miliar." Maret 2013. SWA.co.id. Diakses pada 15 Februari 2019. <https://swa.co.id/swa/trends/business-research/belanja-kesehatan-indonesia-bakal-mencapai-us-606-miliar>.
- Taylor, Thomas C. 2000. "Current Developments in Cost Accounting and the Dynamics of Economic Calculation." *The Quarterly Journal of Austrian Economics* 3 (2): 3–19.

- <https://doi.org/10.1007/s12113-000-1000-x>.
- Yereli, Ayşe Necef. 2009. "Activity-Based Costing and Its Application in a Turkish University Hospital." *AORN Journal* 89 (3): 573–91. <https://doi.org/10.1016/j.aorn.2008.09.002>.
- Yin, Rober K., 2014. *Case Study Research: design and Methods*. Edisi ke-5. Los Angeles: SAGE Publication
- Yu, Yangyang R., Paulette I. Abbas, Carolyn M. Smith, Kathleen E. Carberry, Hui Ren, Binita Patel, Jed G. Nuchtern, and Monica E. Lopez. 2017. "Time-Driven Activity-Based Costing: A Dynamic Value Assessment Model in Pediatric Appendicitis." *Journal of Pediatric Surgery* 52 (6): 1045–49. <https://doi.org/10.1016/j.jpedsurg.2017.03.032>.
- Yuniarti, Endang. Amalia. dan Tri Murti Handayani. 2015. "Analsis Biaya Terapi Penyakit Diabetes Melitus Pasien Jaminan Kesehatan Nasional di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta Perbandingan Terhadap Tarif INA CBG's." *Jurnal Kebijakan Kesehatan Indonesia*. September. Vol. 4 No. 3: 97-103.
- Zimmerman, Jerold L. 2017. *Accounting for Decision Making and Control*. Edisi ke-9. New York: McGraw-Hill Education

Lampiran 1

Kumpulan Aktivitas, Lokasi dan Sumber Daya yang Digunakan pada Layanan CNB dan RFA

No	Kumpulan Aktivitas	Lokasi	Luas Area (m ²)	Pegawai yang Terlibat	Obat/Bahan Habis Pakai	Pelatan/Mesin
1	Pendaftaran dan kepulungan Pasien	Area Administrasi Instalasi Rawat Jalan Terpadu	327,65	Pengadministrasian Umum (JFU) = 3 orang Manajemen IRJ = 3 orang	Alat Tulis Kantor	Komputer
2	Penyiapan Dokumen Rekam Medik	Instalasi Rekam Medik	163,83	Staf Instalasi Rekam Medik = 28	Alat Tulis Kantor	Komputer
3	Pemeriksaan Poli Penyakit Dalam dan Tindakan	Poli Penyakit Dalam	163,83	Dokter spesialis penyakit dalam = 2 orang Perawat Poli Penyakit Dalam = 2	Akohol swab, sarung tangan, cairan antiseptik (sterobag), lidocain injeksi 5 ampul, dispos 5cc & jarum G23, Jarum RFA (untuk tindakan RFA), Jarum biopsy Acecut (untuk tindakan CNB)	Alat kesehatan dan Komputer
4	Perawatan	Instalasi	3.435,69	Staf Instalsi	Alat Tulis	Komputer &

	pasien pada Instalasi Rawat Inap Umum	Rawat Inap Umum		Rawat Inap Umum = 111 orang	Kantor	Peralatan kesehatan lain
5	Pengujian Darah	Instalasi Labolatorium	275,75	Petugas Labolatorium = 11 orang	Dispos 5cc, jarum G23, alkohol swab, tisu tabung reaksi, Alat Tulis Kantor	Stopwatct, Mikroskop, peralatan labolatorium lainnya dan Komputer
7	Gizi	Instalasi Gizi	423,48	Petugas Instalasi Gizi = 50 orang Petugas Inst. Binatu = 21 orang	Bahan habis pakai pada Gudang Gizi dan Alat Tulis Kantor	peralatan dan mesin instalsi Gizi

Sumber: wawancara dan laporan luas bangunan IPSRS tahun 2018

Lampiran 2

Kelompok Biaya Tahun 2018

No	Keterangan	Jumlah
Biaya langsung		
1	Obat dan bahan habis pakai (farmasi)	Rp15.025.006.183,00
2	Bahan habis pakai (labolatorium)	Rp607.857.666,00
3	Bahan habis pakai (radiologi)	Rp206.423.338,00
4	Labolatorium (pengolaan darah dan rujukan)	Rp588.171.465,00
Biaya tenega kerja tidak langsung		
5	Biaya pegawai (dokter dan dokter spesialis)	Rp9.175.724.269,79
6	Biaya pegawai (psikolog, fisioterapist dll)	Rp4.139.498.225,05
7	Biaya pegawai (perawat)	Rp4.172.3583.278,44

8	Biaya pegawai (apoteker)	Rp2.462.215.449,13
9	Biaya pegawai (labolatorium)	Rp853.750.211,34
10	Biaya pegawai (radiologi)	Rp1.001.340.407,49
Kumpulan biaya overhead		
11	Pemulasaran jenazah	Rp23.815.000,00
12	Gizi	Rp8.470.088.666,21
13	Binatu	Rp1.650.711.335,97
14	Kesehatan lingkungan	Rp1.308.133.470,03
15	Sistem Informasi Rumah Sakit (SIRS)	Rp710.570.475,97
16	Rekam medik	Rp1.838.742.111,68
17	Akuntansi	Rp3.132.680.297,95
18	Manajemen	Rp24.006.661.595,46
19	Keamanan	Rp1.639.826.753,00
20	Listrik	Rp1.277.245.266,00
21	Air	Rp559.700,00
22	Telepon	Rp97.479.172,00
23	Pemeliharaan peralatan dan mesin	Rp5.989.152.590,74
24	Pemeliharaan gedung dan bangunan	Rp6.901.587.382,66
25	Penyusutan peralatan dan mesin	Rp9.064.455.414,00
26	Penyusutan gedung bangunan	Rp10.562.350.845,00
27	Labolatorium (biaya sewa peralatan labolatorium)	Rp197.160.000,00
Total biaya		Rp152.654.790.570,00

Sumber: Laporan Operasiona RS Jiwa Prof. Dr. Soerojo Magelang (dilolah)