

ANALISIS PENGHITUNGAN BIAYA SATUAN (*UNIT COST*) TINDAKAN POLI GIGI KLINIK PRATAMA X MENGGUNAKAN METODE *TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING*

ANALYSIS OF UNIT COST CALCULATION OF DENTAL POLY ACTIONS AT PRATAMA CLINIC X USING THE TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING METHOD

Erfandi Ahmad^{1*}, Diah Ayu Puspandari², Anastasia Susty Ambarriani³

¹Program Pascasarjana Ilmu Kesehatan Masyarakat

²Departemen Kebijakan dan Manajemen Kesehatan

³Departemen Akuntansi

^{1,2}Fakultas Kedokteran, Kesehatan Masyarakat, dan Keperawatan, Universitas Gadjah Mada

³Fakultas Bisnis dan Ekonomi, Universitas Atmajaya

ABSTRACT

Background: The high demand for dental and oral care in the community has led to an increase in Dental Poly visits to the Pratama X clinic. Determining the unit cost of polydental procedures is an important factor in clinic financing and increasing clinic revenue. Until now, the clinic owner has never evaluated the cost of dental poly surgery correctly and has not referred to the cost analysis of the service unit.

Objective: To analyse the unit cost per Dental Poly procedure at Pratama X Clinic by using the Time Driven Activity Based Costing (TDABC) method.

Methods: Descriptive observational study, using primary and secondary data from the clinic with the aim of obtaining a unit cost calculation of dental poly procedures. The design of this research was cross sectional and the type of data used was quantitative data. The results of the calculation and cost analysis to determine the unit costs of dental poly procedures in the form of tartar cleaning, dental fillings with composite resin materials, tooth extraction and dental braces treatment (fixed orthodontics) by tracing costs related to the cost center of the procedure and other parts. that supports action.

Results: Based on the unit cost calculation per procedure at the dental clinic, the Time Driven Activity Based Costing cost system imposed indirect costs in calculating unit costs at the Pratama X Clinic. Because the Pratama X Clinic did not accurately classify direct and indirect costs, Pratama X Clinic was not accurate in allocating the costs, number and working hours of ineffective Pratama X Clinic employees.

Conclusion: According to the data obtained, the application of Time Driven Activity Based Costing resulted in higher levels of dental care compared to the Pratama X Clinic, except for dental fillings with small composite resin and dental orthodontics.

Keywords: unit cost, TDABC method, polydental procedures, pratama clinic

ABSTRAK

Latar Belakang: Tingginya kebutuhan perawatan gigi dan mulut pada masyarakat menyebabkan kunjungan Poli Gigi Klinik Pratama X semakin meningkat. Penentuan biaya satuan (*unit cost*) tindakan poli gigi menjadi salah satu faktor yang penting dalam pembiayaan klinik dan meningkatkan pendapatan klinik. Sampai saat ini pemilik klinik belum pernah mengevaluasi tarif tindakan poli gigi secara benar dan belum mengacu pada analisis biaya satuan pelayanan.

Tujuan: Menganalisis biaya satuan (*unit cost*) per tindakan Poli Gigi Klinik Pratama X dengan menggunakan metode *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC).

Metode: Penelitian observasional yang bersifat deskriptif, menggunakan data primer dan sekunder dari klinik yang bertujuan untuk mendapatkan perhitungan unit cost tindakan poli gigi. Rancangan penelitian ini adalah *cross sectional* dan jenis data yang digunakan adalah data kuantitatif. Hasil perhitungan dan analisis biaya untuk mengetahui biaya satuan tindakan poli gigi berupa pembersihan karang gigi, penambalan gigi dengan bahan resin komposit, pencabutan gigi dan perawatan kawat gigi (ortodontik cekat) dengan cara menelusuri biaya-biaya yang berhubungan dengan pusat biaya tindakan dan bagian-bagian lain yang mendukung tindakan.

Hasil: Berdasarkan perhitungan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan di poli gigi, terlihat bahwa sistem biaya *Time Driven Activity Based Costing* membebankan biaya tidak langsung dalam perhitungan biaya satuan di Klinik Pratama X. Tarif jasa pemeriksaan dan perawatan gigi per tindakan Klinik Pratama X terlalu kecil karena pihak Klinik Pratama X tidak melakukan pengelompokan biaya langsung dan tidak langsung secara akurat, Klinik Pratama X tidak akurat dalam mengalokasikan biaya, jumlah dan jam kerja karyawan Klinik Pratama X yang tidak efektif.

Kesimpulan: Menurut data yang diperoleh, penerapan *Time Driven Activity Based Costing* menghasilkan lebih tinggi dibandingkan dengan tingkat perawatan gigi Klinik Pratama X. kecuali tambalan gigi dengan resin komposit kecil dan ortodontik gigi.

Kata Kunci: *unit cost*, metode TDABC, tindakan poli gigi, klinik pratama

*Penulis Korespondensi. Email: erfandiahmad91@gmail.com

PENDAHULUAN

Besarnya tarif pelayanan klinik berpedoman pada komponen jasa pelayanan dan jasa sarana¹. Namun, pemilik klinik masih menerapkan sistem di mana penetapan tarif lebih berdasarkan pada perkiraan kepan-tasan dan perbandingan dengan klinik lain yang sejenis dari kabupaten yang sama. Sistem penentuan tarif ini menimbulkan perbedaan pendapat dari 3 dokter gigi yang bekerja di Klinik Pratama X. Sampai saat ini pemilik klinik belum pernah menghitung biaya satuan tindakan poli gigi secara benar, sehingga belum diketahui efisiensi yang dapat dilakukan dari tiap tindakan poli gigi.

Belum adanya penentuan tarif yang baku dalam pelayanan dokter gigi, baik pelayanan primer dan pelayanan sekunder, mengakibatkan penentuan *budget* atau anggaran untuk pelayanan kesehatan gigi belum dapat dilaksanakan dengan sempurna². Sebagai salah satu indikator pelayanan yang memadai adalah memberikan pelayanan kesehatan dengan tarif yang memadai yang sesuai kemampuan masyarakat. Dalam memutuskan besarnya tarif yang diberikan atau untuk menyusun besarnya anggaran suatu program pelayanan maka perhitungan unit cost (biaya satuan) akan sangat membantu. Penentuan *unit cost* dalam analisis biaya diperlukan untuk mengetahui besarnya biaya yang benar-benar dibutuhkan untuk menghasilkan suatu produk baik berupa barang ataupun jasa, di samping tujuan lainnya seperti menilai efisiensi dalam anggaran³.

Oleh sebab itu perlu dilakukan analisis biaya satuan pelayanan tindakan poli gigi dengan metode *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC) diharapkan dapat memberikan informasi yang jelas untuk mengontrol pembiayaan dan selanjutnya dapat digunakan sebagai acuan dalam penetapan tarif pelayanan tindakan poli gigi untuk mendapatkan tarif yang lebih akurat di Klinik Pratama X. Adapun tujuan penelitian ini adalah Menganalisis biaya satuan (*unit cost*) per tindakan poli gigi Klinik Pratama X dengan menggunakan metode *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC).

METODE

Jenis penelitian ini adalah penelitian observasional yang bersifat deskriptif, menggunakan data primer dan sekunder dari klinik yang bertujuan untuk mendapatkan perhitungan unit cost tindakan poli gigi. Rancangan penelitian ini adalah *cross sectional* dan jenis data yang digunakan adalah data kuantitatif. Pada penelitian ini dilakukan perhitungan *unit cost* dan analisis biaya dengan metode TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*) dengan pendekatan bottom-up yaitu menggunakan aktivitas terperinci dan memasukkan data penggunaan dari catatan dan rekam medis di

tingkat penyedia layanan untuk memperkirakan biaya unit.⁴ Hasil perhitungan dan analisis biaya untuk mengetahui biaya satuan tindakan poli gigi berupa pembersihan karang gigi, penambalan gigi dengan bahan resin komposit, pencabutan gigi dan perawatan kawat gigi (ortodontik cekat) dengan cara menelusuri biaya-biaya yang berhubungan dengan pusat biaya tindakan dan bagian-bagian lain yang mendukung tindakan.

Subjek dalam penelitian ini adalah Klinik Pratama X. Objek dalam penelitian ini adalah semua aktivitas yang terjadi dari awal persiapan dilakukannya tindakan pembersihan karang gigi, penambalan gigi dengan bahan resin komposit, pencabutan gigi dan perawatan kawat gigi di Poli Gigi Klinik Pratama X. Metode analisis biaya yang digunakan adalah berdasarkan metode TDABC (*Time Driven Activity Based Costing*) dengan program *Microsoft Excel*.

HASIL

Salah satu pelayanan Klinik Pratama X adalah pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi yang ada di Sleman, Yogyakarta. Jam pelayanan poli gigi klinik ini adalah Senin sampai Sabtu jam 09:00-15:00 WIB. Klinik Pratama X saat ini memiliki 3 dokter gigi dan 3 perawat yang melaksanakan pelayanan medik pemeriksaan dan perawatan gigi kepada masyarakat. Klinik Pratama X melayani beberapa jenis pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi yaitu; Pembersihan Karang Gigi (*Scaling*), Penambalan Permanen, Pencabutan Gigi, Pemasangan Kawat Ortodontik, Kontrol Kawat Ortodontik, Pembuatan Gigi Tiruan, Pemeriksaan dan Konsultasi serta Pemeriksaan dan Medikasi.

Setiap jenis pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi memiliki waktu proses pelayanan yang berbeda-beda. Hal ini disebabkan penanganan dokter dari setiap jenis pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi yang berbeda. Pada bab ini akan dibahas perhitungan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan di poli gigi dengan menggunakan sistem *Time Driven Activity Based Costing* dan membandingkannya dengan tarif tindakan di Poli Gigi Klinik Pratama X tahun 2019. Dalam perhitungan biaya satuan (*unit cost*) ini akan menggunakan data biaya tahun 2019 yang masih relevan sampai saat ini dan informasi tambahan yang diperoleh dari Klinik Pratama X. Setelah itu, akan membandingkan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan di poli gigi dengan sistem *Time Driven Activity Based Costing* dan tarif per Tindakan di poli gigi menurut Klinik Pratama X di tahun 2019.

Pada akhir pembahasan, akan membahas *Time Driven Activity Based Costing* sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan dan menggunakannya sebagai metode penghitungan biaya satuan

(*unit cost*) per tindakan di Poli Gigi Klinik Pratama X.

Unsur-unsur Biaya Satuan (*Unit Cost*) Tindakan Poli Gigi

Unsur-unsur biaya yang terkait dengan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan di poli gigi Klinik Pratama X adalah sebagai berikut:

a. Biaya langsung

Jenis biaya langsung yang dibebankan adalah sama untuk setiap jenis Tindakan di poli gigi terdiri dari 10 tindakan:

1. Pemeriksaan dan konsultasi;
2. Pemeriksaan dan medikasi;
3. Pembersihan karang gigi (*scaling*);
4. Penambalan gigi dengan Semen Ionomer Kaca;
5. Penambalan gigi dengan resin komposit;
6. Pencabutan gigi susu/anak;
7. Pencabutan gigi permanen/dewasa;

8. Pencegahan lubang gigi/*fissure sealant*;
9. Pemasangan kawat gigi (ortodontik cekat);
10. Kontrol kawat gigi (ortodontik cekat).

b. Biaya tidak langsung

Biaya ini terdiri dari semua biaya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung ke setiap jenis pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi, yaitu:

1. Peralatan non medis;
2. BHP;
3. BMHP Umum;
4. Telkom;
5. Gaji administrasi;
6. Gaji manager;
7. Pemeriksaan air;
8. Listrik;
9. Biaya Gedung;
10. Limbah.

Tabel 1. Pembebanan Biaya Tidak Langsung ke Aktivitas (dalam Rupiah)

No	Jenis Biaya Tidak Langsung	Jenis Aktivitas					Total Biaya /Tahun
		Dasar Pembebanan	Administrasi	Anamnesa	Pemeriksaan dan Perawatan Gigi	Pasca-Pemeriksaan dan Perawatan Gigi	
1	Peralatan Non Medis	Jam Kerja	13.273.400	279.440	139.720	279.440	13.972.000
2	BHP	Jam Kerja	843.540	843.540	843.540	281.180	2.811.800
3	BMHP Umum	Jam Kerja	-	2.516.670	5.872.230	-	8.388.900
4	Telkom	Jam Kerja	3.046.328	702.999	234.333	702.999	4.686.658
5	Gaji Administrasi	Jam Kerja	3.750.000	3.750.000	3.750.000	3.750.000	15.000.000
6	Gaji Manager	Jam Kerja	9.000.000	9.000.000	9.000.000	9.000.000	36.000.000
7	Pemeriksaan Air	Jam Kerja	21.800	76.300	119.900		218.000
8	Listrik	Jam Kerja	500.294	1.751.030	2.501.472	250.147	5.002.943
9	Biaya Gedung	Jam Kerja	525.000	525.000	525.000	525.000	2.100.000
10	Limbah	Jam Kerja	127.306	127.306	127.306	127.306	509.225
Total			31.087.668	19.572.285	23.113.501	14.916.072	88.689.526

Perhitungan Biaya Satuan (*Unit Cost*) per Tindakan di Poli Gigi Menurut *Time Driven Activity Based Costing*

Sistem *Time Driven Activity Based Costing* lebih menekankan pada konsumsi waktu yang diperlukan oleh aktivitas-aktivitas dalam menghasilkan suatu jasa. Untuk menghitung harga pokok jasa untuk setiap jenis pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi per jenis pelayanan, penulis melakukan empat langkah berikut ini:

a. Pengidentifikasian aktivitas

Langkah pertama dalam sistem *Time Driven Activity Based Costing* adalah melakukan identifikasi berbagai aktivitas utama yang dilakukan saat proses pemeriksaan dan perawatan gigi. Aktivitas-aktivitas

tersebut merupakan aktivitas yang menggunakan biaya langsung dan tidak langsung.

b. Pembebanan biaya ke aktivitas

Dalam sistem *Time Driven Activity Based Costing*, biaya langsung merupakan elemen biaya yang dikelompokkan sebagai biaya utama yang dapat ditelusuri secara langsung untuk setiap jenis pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi.

Sedangkan biaya yang tidak dapat ditelusuri secara langsung untuk setiap jenis pelayanan pemeriksaan dan perawatan gigi dikelompokkan menjadi biaya tidak langsung karena saat karyawan melakukan suatu aktivitas, terjadi pengeluaran biaya tidak langsung secara bersamaan. Setelah mengidentifikasi seluruh aktivitas yang terjadi, terlebih dahulu menentukan ra-

sio konsumsi biaya-biaya tidak langsung oleh setiap aktivitas.

c. Menghitung biaya per aktivitas

Perhitungan biaya per aktivitas yang akan dilakukan perlu diketahui terlebih dahulu kapasitas waktu kerja yang tersedia selama setahun untuk se-

tiap aktivitas dalam proses tindakan Poli Gigi di Klinik Pratama X. Kapasitas waktu yang tersedia dipergunakan untuk dapat menghitung biaya per aktivitas. Kapasitas setahun masing-masing aktivitas akan dijelaskan pada Tabel 2.

Tabel 2. Biaya per Aktivitas

No	Jenis Aktivitas	Biaya Tidak Langsung (Rp)	Konsumsi Waktu (Menit)	Biaya Per Aktivasi Per Menit (Rp)
1	Administrasi	31.087.668	8.760	3.549
2	Anamnesa	19.572.285	13.140	1.490
3	Pemeriksaan dan perawatan gigi	23.113.501	87.600	264
4	Pasca pemeriksaan dan perawatan gigi	14.916.072	21.900	681
TOTAL		88.689.526	131.400	

Tabel 3. Konsumsi Waktu Aktivitas-Aktivitas Tindakan Poli Gigi

No	Tindakan	Administrasi (menit)	Anamnesa (menit)	Pemeriksaan dan perawatan gigi (menit)	Pasca pemeriksaan dan perawatan gigi (menit)	Total
1	Pemeriksaan dan Konsultasi	5	5	15	10	35
2	Pemeriksaan dan Medikasi	5	5	30	10	50
3	Pembersihan karang gigi (scaling)					
	Scaling ringan	5	5	30	10	50
	Scaling sedang	5	5	45	10	65
	Scaling berat	5	5	60	10	80
4	Penambalan gigi dengan SIK (Semen Ionomer Kaca)					
	Penambalan gigi dengan SIK kecil	5	5	15	10	35
	Penambalan gigi dengan SIK sedang	5	5	30	10	50
	Penambalan gigi dengan SIK besar	5	5	45	10	65
5	Penambalan gigi dengan Resin Komposit					
	Penambalan gigi dengan Resin Komposit kecil	5	5	30	10	50
	Penambalan gigi dengan Resin Komposit sedang	5	5	60	10	80
	Penambalan gigi dengan Resin Komposit besar	5	5	90	10	110
6	Pencabutan gigi susu/ anak					
	Pencabutan gigi susu/ anak dengan CE	5	5	15	10	35
	Pencabutan gigi susu/ anak dengan infiltrasi	5	5	30	10	50
7	Pencabutan gigi permanen/ dewasa					
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa mudah	5	5	30	10	50
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa sedang	5	5	45	10	65
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa sulit	5	5	90	10	110
8	Pemasangan kawat gigi (ortodontik cekat)	5	5	45	10	65
9	Pencegahan lubang gigi/ fissure sealant	5	5	90	10	110
10	Kontrol kawat gigi (ortodontik cekat)	5	5	30	10	50

d. Perhitungan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan poli gigi

Langkah selanjutnya adalah melakukan perhitungan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan di poli gigi menurut *Time Driven Activity Based Costing*. Biaya – biaya tidak langsung ditelusuri pada setiap produk jasa pemeriksaan dan perawatan gigi dengan cara mengalikan tarif per aktivitas. Kemudian mendistribusikan biaya langsung per jenis tindakan poli gigi tiap-tiap

kelas sehingga diperoleh biaya satuan (*unit cost*) per tindakan poli gigi. Biaya satuan (*unit cost*) diperoleh dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Biaya Satuan} = (\text{Tarif per Aktivitas} \times \text{Konsumsi Waktu}) + \text{Biaya Langsung}$$

Perhitungan biaya satuan (*unit cost*) yang dihasilkan disajikan dalam Tabel 3.

Tabel 4. Perhitungan Biaya Satuan (Unit Cost) per Tindakan Poli gigi

No	Tindakan	Administrasi		Anamnesa		Pemeriksaan dan perawatan gigi		Pasca Pemeriksaan dan Perawatan gigi		Total Biaya Tidak Langsung	Total Biaya Langsung	Biaya Satuan (Unit Cost) Tindakan Poli gigi
		Menit	Harga	Menit	Harga	Menit	Harga	Menit	Harga			
1	Pemeriksaan dan Konsultasi	5	17.744	5	7.448	15	3.958	10	6.811	35.960	12.812	48.772
2	Pemeriksaan dan Medikasi	5	17.744	5	7.448	30	7.916	10	6.811	33.157	46.624	79.781
3	Pembersihan karang gigi (scaling)											
	Scaling ringan	5	17.744	5	7.448	30	7.916	10	6.811	33.157	60.624	93.781
	Scaling sedang	5	17.744	5	7.448	45	11.873	10	6.811	37.140	80.435	117.565
	Scaling berat	5	17.744	5	7.448	60	15.831	10	6.811	41.103	107.247	148.350
4	Penambatan gigi dengan SIK (Semen Ionomer Kaca)											
	Penambatan gigi dengan SIK kecil	5	17.744	5	7.448	15	3.958	10	6.811	29.184	68.812	97.996
	Penambatan gigi dengan SIK sedang	5	17.744	5	7.448	30	7.916	10	6.811	33.157	81.624	114.781
	Penambatan gigi dengan SIK besar	5	17.744	5	7.448	45	11.873	10	6.811	37.130	101.435	138.565
5	Penambatan gigi dengan Resin Komposit											
	Penambatan gigi dengan Resin Komposit kecil	5	17.744	5	7.448	30	7.916	10	6.811	33.157	116.624	149.781
	Penambatan gigi dengan Resin Komposit sedang	5	17.744	5	7.448	60	15.831	10	6.811	41.103	163.247	204.350
	Penambatan gigi dengan Resin Komposit besar	5	17.744	5	7.448	90	23.747	10	6.811	49.048	209.871	258.919
6	Pencabutan gigi susu/ anak											
	Pencabutan gigi susu/ anak dengan CE	5	17.744	5	7.448	15	3.958	10	6.811	29.184	40.812	69.996
	Pencabutan gigi susu/ anak dengan infiltrasi	5	17.744	5	7.448	30	7.916	10	6.811	33.157	60.624	93.781
7	Pencabutan gigi permanen/ dewasa											
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa mudah	5	17.744	5	7.448	30	7.916	10	6.811	33.157	81.642	114.781
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa sedang	5	17.744	5	7.448	45	11.873	10	6.811	37.130	122.435	159.565
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa sulit	5	17.744	5	7.448	90	23.747	10	6.811	49.048	209.871	285.919
8	Pemasangan kawat gigi (ortodontik cekat)											
	Pemasangan kawat gigi (ortodontik cekat)	5	17.744	5	7.448	45	11.873	10	6.811	37.130	87.435	124.565
9	Pencegahan lubang gigi/ fissure sealant											
	Pencegahan lubang gigi/ fissure sealant	5	17.744	5	7.448	90	23.747	10	6.811	49.048	2.134.871	2.183.919
10	Kontrol kawat gigi (ortodontik cekat)											
	Kontrol kawat gigi (ortodontik cekat)	5	17.744	5	7.448	30	7.916	10	6.811	33.157	29.124	62.281

Perhitungan Biaya Satuan (*Unit Cost*) per Tindakan Poli Gigi Menurut *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC)

Setelah dilakukan perhitungan tarif per aktifitas maka sudah dapat dihitung biaya tidak langsung yang dibebankan ke setiap aktivitas secara aktual di setiap produk pelayanan, berikut dijelaskan perhitungan dalam Tabel 4.

Perbandingan Biaya Satuan (*Unit Cost*) per Tindakan Poli Gigi Menurut *Time Driven Activity Based Costing* dan Tarif Tindakan Poli Gigi Klinik Pratama X

Setelah melakukan perhitungan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan poli gigi dengan sistem *Time Driven Activity Based Costing*, peneliti akan membandingkan biaya satuan tindakan poli gigi dengan tarif tindakan poli gigi tersebut dalam Tabel 5.

Tabel 5. Perbandingan Biaya Satuan (*Unit Cost*) Menggunakan Metode Biaya *Time Driven Activity Based Costing* dengan Tarif Tindakan Poli gigi Klinik Pratama X

No	Tindakan	Biaya Satuan (<i>Unit Cost</i>) Tindakan Poli gigi	Tarif Poliklinik	Undercosted (Rp)	Presentase
1	Pemeriksaan dan Konsultasi	48.772	10.000	38.772	79,50%
2	Pemeriksaan dan Medikasi	79.781	50.000	29.781	37,33%
3	Pembersihan karang gigi (<i>scaling</i>)				
	Scaling ringan	93.781	70.000	23.781	25,36%
	Scaling sedang	117.565	90.000	27.565	23,45%
	Scaling berat	148.350	120.000	28.350	19,11%
4	Penambalan gigi dengan SIK (Semen Ionomer Kaca)				
	Penambalan gigi dengan SIK kecil	97.996	90.000	7.996	8,16%
	Penambalan gigi dengan SIK sedang	114.781	100.000	14.781	12,88%
	Penambalan gigi dengan SIK besar	138.565	120.000	18.565	13,40%
5	Penambalan gigi dengan Resin Komposit				
	Penambalan gigi dengan Resin Komposit kecil	149.781	150.000 -	219	-0,15%
	Penambalan gigi dengan Resin Komposit sedang	204.350	200.000	4.350	2,13%
	Penambalan gigi dengan Resin Komposit besar	258.919	250.000	8.919	3,44%
6	Pencabutan gigi susu/ anak				
	Pencabutan gigi susu/ anak dengan CE	69.996	50.000	19.996	28,57%
	Pencabutan gigi susu/ anak dengan infiltrasi	93.781	70.000	23.781	25,36%
7	Pencabutan gigi permanen/ dewasa				
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa mudah	114.781	100.000	14.781	12,88%
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa sedang	159.565	150.000	9.565	5,99%
	Pencabutan gigi permanen/ dewasa sulit	258.919	250.000	8.919	3,44%
8	Pemasangan kawat gigi (ortodontik cekat)	124.565	100.000	24.565	19,72%
9	Pencegahan lubang gigi/ fissure sealant	2.183.919	3.000.000-	816.081	-37,37%
10	Kontrol kawat gigi (ortodontik cekat)	62.281	25.000	37.281	59,86%

PEMBAHASAN

Berdasarkan perhitungan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan di poli gigi, terlihat bahwa sistem biaya *Time Driven Activity Based Costing* membebaskan biaya tidak langsung dalam perhitungan biaya satuan di Klinik Pratama X. Dalam penerapan *Time Driven Activity Based Costing* pada perhitungan biaya satuan (*unit cost*) per tindakan poli gigi, biaya dikelompokkan menjadi biaya langsung dan tidak langsung. Biaya langsung ini merupakan biaya-biaya yang dapat dibebankan kepada setiap pasien, sedangkan biaya tidak langsung adalah biaya yang digunakan secara bersama sehingga tidak dapat dibebankan langsung kepada setiap pasien.^{5,6} Peneliti membagi biaya tidak langsung dalam bentuk persentase pada masing-masing aktivitas. Selama ini Klinik Pratama X

tidak mengelompokkan secara benar biaya-biaya yang seharusnya termasuk ke dalam biaya tidak langsung sehingga Klinik Pratama X tidak memperhitungkan biaya satuan secara akurat.

Pada Tabel 5 disajikan perbandingan biaya satuan (*unit cost*) menurut *Time Driven Activity Based Costing* dan tarif per tindakan poli gigi menurut Klinik Pratama X saat ini. Perbandingan ini menunjukkan bahwa biaya satuan menurut *Time Driven Activity Based Costing* lebih besar dibandingkan dengan tarif per tindakan poli gigi menurut Klinik Pratama X. Tarif yang akurat seharusnya juga sudah termasuk surplus yang akan diperoleh Klinik Pratama X. Jika dilihat dari perbandingan tersebut maka dapat dikatakan tarif yang ditetapkan oleh Klinik Pratama X terlalu kecil. Tarif jasa pemeriksaan dan perawatan gigi per je-

nis pelayanan Klinik Pratama X terlalu kecil karena beberapa hal berikut.

Pertama, pihak Klinik Pratama X tidak melakukan pengelompokan biaya langsung dan tidak langsung secara akurat.⁶ Hal ini ditunjukkan dengan banyak jenis biaya tidak langsung yang tidak ikut diperhitungkan dalam penetapan tarif jasa per jenis pelayanan. Jika selama ini biaya-biaya tidak langsung ditanggung oleh Klinik Pratama X secara utuh, maka metode *Time Driven Activity Based Costing* membebaskan biaya tidak langsung kepada pasien berdasarkan atas rasio konsumsi biaya tidak langsung per aktivitas di dalam proses pemeriksaan dan perawatan gigi.

Kedua, Klinik Pratama X tidak akurat dalam mengalokasikan biaya. Klinik Pratama X menetapkan alokasi/ pembagi yang kurang akurat dalam penetapan tarif. Contohnya: Biaya BHP, BMHP Umum maupun BMHP gigi yang tidak diperinci secara detail berapa penggunaannya per jenis pelayanan yang disediakan. Jika Klinik Pratama X menggunakan metode *Time Driven Activity Based Costing*, maka tidak akan menghadapi kesulitan menetapkan alokasi dalam penetapan tarif, karena setiap biaya akan dibagi berdasarkan kapasitas waktu efektif dari masing-masing aktivitas yang menggunakan biaya tersebut.⁷

Ketiga, jumlah dan jam kerja karyawan Klinik Pratama X yang tidak efektif. Biaya-biaya yang harus dikeluarkan oleh Klinik Pratama X tidak sebanding dengan kinerja karyawan pada Poli Gigi Klinik Pratama X. Pada Tabel 5 dapat diketahui jumlah jam kerja efektif masing-masing aktivitas. Hal ini menunjukkan bahwa selama ini kapasitas jam kerja masing-masing Aktivitas pemeriksaan dan perawatan gigi di Klinik Pratama X tidak dipergunakan secara maksimal. Karyawan pada bagian administrasi hanya memanfaatkan waktu selama 4 jam dari kapasitas 6 jam kerja setiap hari, bagian anamnesa hanya memanfaatkan 4 jam dari kapasitas 6 jam kerja setiap hari, bagian pemeriksaan dan perawatan gigi hanya memanfaatkan 4 jam dari kapasitas 6 jam kerja setiap hari, dan bagian pasca pemeriksaan dan perawatan gigi hanya memanfaatkan 4 jam kerja dari kapasitas 6 jam kerja setiap hari. Waktu yang tidak digunakan secara efektif ini akan menyebabkan biaya satuan menjadi lebih tinggi dan kinerja karyawan kurang maksimal. Sedangkan tarif yang dibebankan untuk membayar gaji dan tunjangan kepada setiap karyawan berdasarkan atas jam kerja efektif yang telah ditetapkan. Jika Klinik

Pratama X tidak ingin dirugikan dengan adanya kapasitas waktu yang tidak digunakan, seharusnya Klinik Pratama X dapat mempekerjakan karyawan sesuai dengan kebutuhan dan kapasitas poliklinik pemeriksaan dan perawatan gigi. Penggunaan sistem *Time Driven Activity Based Costing* akan sangat membantu Klinik Pratama X untuk memperhitungkan biaya yang harus dikeluarkan hanya berdasarkan jam kerja efektif terjadi.⁸

KESIMPULAN

Dari hasil penelitian ini diperoleh data bahwa penerapan *Time Driven Activity Based Costing* menghasilkan biaya satuan (*unit cost*) yang lebih besar dibandingkan dengan tarif tindakan poli gigi di Klinik Pratama X (kecuali penambalan gigi dengan resin komposit kecil dan pemasangan kawat gigi (ortodontik cekat).

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada Pemilik Klinik Pratama X dan staf, atas kerja sama dalam memberikan dukungan data dalam penelitian ini.

REFERENSI

1. Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014. Klinik. 11 Februari 2014, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 232, Jakarta
2. Dewanto, Iwan & Lestari, Nanik Isnaini. Panduan Pelaksanaan Pelayanan Kedokteran Gigi Dalam Sistem Jaminan Kesehatan Nasional. PB PDGI. Jakarta Timur. 2014.
3. Supriyanto. Anggaran Perusahaan. Yogyakarta: STIE YKPN. 2000.
4. Cunnama, L., Sinanovic, E., Ramma, L., Foster, N., Berrie, L., Stevens, W., et al. Using Top-Down And Bottom-Up Costing Approaches In Lmics: The Case For Using Both To Assess The Incremental Costs Of New Technologies At Scale. *Health Econ.* 2016. 25(1): 53-66.
5. Barros, RS., Da Costa Ferreira, AMDS. Time-driven activity-based costing: Designing a model in a Portuguese production environment. *Qualitative Research in Accounting and Management.* 2017. 14(1): 2-20.
6. McBain, RK., Jerome, G., Warsh, J., Browning, M., Mistry, B., Faure, PAI., et al. Rethinking the cost of healthcare in low-resource settings: The value of time-driven activity-based costing. *BMJ Global Health.* 2016. 1(3): 1-7.
7. Keel, G., Savage, C., Rafiq, M., Mazzocato, P. Time-driven activity-based costing in health care: A systematic review of the literature. *Health Policy.* 2017. 121(2): 755-763.
8. Mulyadi. Activity Based Costing-Sistem Informasi Biaya untuk Pemberdayaan Karyawan, pengurangan Biaya, dan Penentuan Secara Akurat Cost Produk dan Jasa. Edisi 6. UPP STIM YKPN. Yogyakarta. 2007.