

Artikel Penelitian

Analisis Unit Cost Pelayanan Unit Laboratorium Rumah Sakit Naili DBS Tahun 2017 dengan Metode Activity Based Costing (ABC)

Ressa Oashttamadea¹, Menkher Manjas², Yurniwati³

Abstrak

Activity-Based Costing (ABC) merupakan metode akuntansi yang mengidentifikasi dan mengalokasikan biaya kepada aktivitas. Metode ABC dapat memberikan perhitungan biaya yang akurat sehingga meningkatkan efektivitas dan efisiensi finansial sebuah rumah sakit yang sesuai dengan tujuan strategik organisasi. Unit laboratorium merupakan salah satu unit dengan beban kerja terbanyak dan berperan besar dalam proses diagnosis penyakit. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui aspek manajemen mengenai penetapan tarif pelayanan laboratorium dan mengidentifikasi unit cost pelayanan laboratorium RS Naili DBS tahun 2017 dengan metode ABC. Penelitian ini dilakukan dengan desain mixed method tipe sequential explanatory, yaitu analisis kualitatif yang diikuti analisis kuantitatif. Hasil penelitian kualitatif menunjukkan bahwa RS Naili DBS menggunakan sistem akuntansi tradisional dalam menghitung unit cost pelayanan laboratorium, yang tidak mempunyai sistem kontrol terhadap pemakaian sumber daya. Hasil penelitian kuantitatif menunjukkan bahwa perhitungan unit cost pelayanan laboratorium dengan metode ABC pada pemeriksaan hematologi rutin dan waktu pembekuan & pendarahan memberikan hasil yang lebih rendah dibandingkan tarif rumah sakit (Rp 45.389,- dan Rp 33.904,-), dan kebalikannya pada pemeriksaan gula darah random (Rp 33.904,-). Peneliti menyarankan agar RS Naili DBS melakukan evaluasi atas unit cost pelayanan laboratorium, sumber daya yang digunakan, serta mengedukasi staf mengenai metode ABC.

Kata kunci: unit cost, activity based costing, pemeriksaan laboratorium

Abstract

Activity-Based Costing (ABC) is an accounting method that identifies and assigns costs to overhead activities. It provides more accurate information about cost so that the hospital can boost its financial efficiency and effectivity as stated in their strategic planning. Laboratory unit is one of the busiest units which has a big role for doctors in diagnostic procedure. The aim of this study was to elaborate the regulation and examine the unit cost of laboratory services in Naili DBS Hospital in 2017 using ABC method. This research was conducted by using mixed method design, sequential explanatory type, first by conducting the qualitative analysis then quantitative analysis. The qualitative study showed that Naili DBS Hospital was using traditional accounting system in determining their unit cost which had no control of the use of their resources. The quantitative study showed that unit cost of routine blood count and clotting & bleeding time are overcosting (Rp 45.389,- and Rp 33.904,-) and random blood sugar is undercosting (Rp 33.904,-). This study suggests Naili DBS Hospital to evaluate their laboratory services' unit cost, the use of their resources, and to hold a training about ABC method.

Keywords: unit cost, activity based costing, laboratory services

Affiliasi penulis: 1. Prodi S2 Kesehatan Masyarakat Fakultas Kedokteran Universitas Andalas, 2. Bagian Ilmu Bedah Ortopedi, Fakultas Kedokteran Universitas Andalas, 3. Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Andalas

Korespondensi: Ressa Oashttamadea, email: oashttamadea@yahoo.com, telp: 085263322936

PENDAHULUAN

Pimpinan rumah sakit harus mampu menyediakan pelayanan kesehatan yang dibutuhkan masyarakat dengan kualitas yang baik dan harga yang masuk akal, oleh karena itu dibutuhkan informasi mengenai biaya aktual dari pelayanan yang mereka sediakan. Rumah sakit menggunakan akuntansi biaya untuk memperkirakan biaya unit layanan yang

disediakan. Informasi tersebut dapat membantu rumah sakit dalam merancang anggaran dan harga yang realistis, mengidentifikasi biaya yang tidak efisien dan memproyeksikan efeknya terhadap sumber daya yang dimiliki.^{1,2}

Saat ini terdapat dua metode akuntansi biaya, yaitu metode tradisional dan metode *activity based costing* (ABC). Kekurangan dari akuntansi biaya tradisional yaitu hanya membebaskan biaya produksi ke produk, sedangkan biaya lain yang berkaitan dengan produk, seperti beban penelitian dan pengembangan, beban pemasaran, beban distribusi, dan beban layanan

pelanggan tidak dibebankan ke harga pokok tersebut. Hal ini mengakibatkan tidak akuratnya tarif yang harus dibayar oleh pemakai jasa, dimana tarif bisa menjadi lebih murah (*undercosting*) atau lebih mahal (*overcosting*) dari beban biaya yang seharusnya dikonsumsi. Sedangkan perhitungan harga pokok produk berbasis aktivitas, atau *activity-based costing* (ABC), mengalokasikan sumber biaya kepada objek biaya seperti produk, pelayanan, atau pelanggan berdasarkan aktivitas yang dilakukan.^{1,3,4}

Menurut UU No. 44 tahun 2009, rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna. Salah satu unit yang mempunyai beban kerja yang banyak pada rumah sakit adalah laboratorium karena unit ini menyediakan pelayanan diagnostik dengan berbagai variasi pemeriksaan. Analisis biaya memainkan peranan penting dalam pembuatan keputusan, dan membantu unit laboratorium dalam menentukan biaya yang sesungguhnya. Dalam hal ini, *activity-based costing* (ABC) dapat menganalisis hubungan antara biaya dan aktivitas yang lebih tepat dibandingkan penghitungan biaya tradisional.^{2,5,6}

Beberapa uraian di atas menjadi latar belakang untuk melakukan penelitian di Rumah Sakit Naili DBS dengan judul 'Analisis *Unit Cost* Pelayanan di Unit Laboratorium RS Naili DBS Padang Tahun 2017 dengan Metode *Activity Based Costing*'.

METODE

Jenis penelitian ini adalah *mixed method research* (MMR) tipe *sequential explanatory*, yaitu melakukan pengumpulan dan analisis data kualitatif pada tahap pertama, dan diikuti dengan pengumpulan dan analisis data kuantitatif pada tahap kedua. Penelitian ini dilakukan pada bulan Maret sampai dengan Juni tahun 2018, dan lokasi penelitian di Unit Laboratorium RS Naili DBS.

Subjek dalam penelitian ini adalah direktur, wakil direktur bidang pelayanan medis, wakil direktur bidang umum dan keuangan, kepala bagian keuangan, dan kepala unit laboratorium. Objek dalam penelitian ini adalah semua data terkait biaya pelayanan 3 pemeriksaan terbanyak di Unit Laboratorium RS Naili DBS pada tahun 2017, yaitu pemeriksaan hematologi

rutin, gula darah random, serta waktu pembekuan dan waktu pendarahan.

Data primer didapatkan melalui wawancara dan observasi untuk mengumpulkan informasi mengenai kebijakan tarif pelayanan laboratorium yang berlaku, aktivitas yang terkait dengan pelayanan di laboratorium, dan SDM yang terlibat. Data sekunder didapatkan melalui telaah dokumen yang berhubungan dengan aktivitas di laboratorium, seperti laporan keuangan, laporan kunjungan pasien ke laboratorium, data sarana dan prasarana, rekapitulasi gaji, dan dokumen pendukung lainnya.

Dalam menganalisis data secara kualitatif, terdapat tiga aktivitas yang dilakukan, yaitu: (1) *Data reduction* (Reduksi data); (2) *Data display* (Penyajian data); (3) *Conclusion drawing/ verification* (Verifikasi data).

Langkah-langkah analisis data kuantitatif adalah sebagai berikut: (1) Mengidentifikasi dan menggolongkan semua biaya ke dalam aktivitas; (2) Mengklasifikasikan aktivitas biaya ke dalam berbagai level aktivitas yang terdiri dari aktivitas berlevel unit, batch, produk, dan fasilitas; (3) Mengidentifikasi *cost driver*; (4) Menentukan tarif per unit *cost driver*; (5) Melakukan penelusuran dan pembebanan biaya ke produk; (6) Menghitung tarif pelayanan laboratorium; (7) Membandingkan hasil tarif layanan laboratorium dengan menggunakan metode *activity based costing* dan metode tradisional.

HASIL

Hasil penelitian kualitatif menunjukkan bahwa RS Naili DBS belum memiliki kebijakan mengenai penghitungan *unit cost* pelayanan laboratorium. *Unit cost* yang berlaku saat ini merupakan hasil rapat manajemen yang dilakukan dengan menghitung biaya bahan medis habis pakai, biaya penyusutan fasilitas, jasa dokter, lalu hasil tersebut dibandingkan dengan tarif rumah sakit kompetitor. Selain itu, RS Naili DBS belum menyertakan biaya jasa medis analisis, biaya administrasi, dan bahan habis pakai lainnya, seperti alat tulis kantor, ke dalam perhitungan *unit cost*.

:

Tabel 1. Menentukan Cost Per Unit berdasarkan Metode ABC

AKTIVITAS	DRIVER	TOTAL	COST DRIVER	COST PER UNIT
Unit level activity cost				
a. Biaya gaji analis labor	jml pemeriksaan	Rp 89.948.116	11179	Rp 8.046
1. Hematologi rutin	jml pemeriksaan		2587	
2. Gula darah random	jml pemeriksaan		2238	
3. Waktu pemb & pend	jml pemeriksaan		1077	
b. Biaya gaji spPK	jml pemeriksaan	Rp 73.342.851	11179	Rp 6.561
1. Hematologi rutin	jml pemeriksaan		2587	
2. Gula darah random	jml pemeriksaan		2238	
3. Waktu pemb & pend	jml pemeriksaan		1077	
c. Biaya listrik, air, dan telepon	luas lantai	Rp 410.526.317	1524	Rp 269.374
1. Hematologi rutin	luas lantai		3,8	
2. Gula darah random	luas lantai		3,3	
3. Waktu pemb & pend	luas lantai		1,6	
Batch related activity cost				
a. Biaya administrasi	jml pemeriksaan	Rp 22.358.000	11179	Rp 2.000
1. Hematologi rutin	jml pemeriksaan		2587	
2. Gula darah random	jml pemeriksaan		2238	
3. Waktu pemb & pend	jml pemeriksaan		1077	
b. Biaya kebersihan dan keamanan	luas lantai	Rp 444.921.724	1524	Rp 91.943
1. Hematologi rutin	luas lantai		3,8	
2. Gula darah random	luas lantai		3,3	
3. Waktu pemb & pend	luas lantai		1,6	
c. Biaya bahan medis habis pakai	jml pemeriksaan	Rp 83.504.512	11179	Rp 7.470
1. Hematologi rutin	jml pemeriksaan		2587	
2. Gula darah random	jml pemeriksaan		2238	
3. Waktu pemb & pend	jml pemeriksaan		1077	
d. Biaya ATK	jml pemeriksaan	Rp 3.730.500	11179	Rp 334
1. Hematologi rutin	jml pemeriksaan		2587	
2. Gula darah random	jml pemeriksaan		2238	
3. Waktu pemb & pend	jml pemeriksaan		1077	
Facility sustaining activity cost				
a. Biaya depresiasi gedung	luas lantai	Rp 360.450.000	1524	Rp 236.516
1. Hematologi rutin	luas lantai		3,8	
2. Gula darah random	luas lantai		3,3	
3. Waktu pemb & pend	luas lantai		1,6	
b. Biaya depresiasi fasilitas	jml pemeriksaan	Rp 5.500.000	11179	Rp 492
1. Hematologi rutin	jml pemeriksaan		2587	
2. Gula darah random	jml pemeriksaan		2238	
3. Waktu pemb & pend	jml pemeriksaan		1077	

Tabel 2. Membebaskan Biaya ke Produk untuk Pemeriksaan Hematologi Rutin

AKTIVITAS	TARIF PER UNIT	DRIVER	TOTAL (Rp)
Biaya gaji analis labor	Rp 8.046	2587	Rp 20.815.438
Biaya gaji DPJP	Rp 6.561	2587	Rp 16.972.713
Biaya listrik, air, dan telepon	Rp 269.374	88,7	Rp 23.893.494
Biaya administrasi	Rp 2.000	2587	Rp 5.174.000
Biaya kebersihan dan keamanan	Rp 291.943	3,8	Rp 1.109.385
Biaya bahan medis habis pakai	Rp 7.470	2587	Rp 19.324.284
Biaya ATK	Rp 334	2587	Rp 863.298
Biaya depresiasi gedung	Rp 236.516	3,8	Rp 898.760
Biaya depresiasi fasilitas	Rp 492	2587	Rp 1.272.788
Total biaya untuk pelayanan hematologi rutin			Rp 90.324.159
Jumlah pasien			2587
Unit cost per pasien			Rp 34.915
Laba (30%)			Rp 10.474
Jumlah tarif			Rp 45.389

Tabel 3. Membebaskan Biaya ke Produk untuk Pemeriksaan Gula Darah Random

AKTIVITAS	TARIF PER UNIT	DRIVER	TOTAL (Rp)
Biaya gaji analis labor	Rp 8.046	2238	Rp 18.007.325
Biaya gaji DPJP	Rp 6.561	2238	Rp 14.683.004
Biaya listrik, air, dan telepon	Rp 269.374	3,3	Rp 889.810
Biaya administrasi	Rp 2.000	2238	Rp 4.476.000
Biaya kebersihan dan keamanan	Rp 291.943	3,3	Rp 964.361
Biaya bahan medis habis pakai	Rp 7.470	2238	Rp 16.717.336
Biaya ATK	Rp 334	2238	Rp 746.834
Biaya depresiasi gedung	Rp 236.516	3,3	Rp 781.270
Biaya depresiasi fasilitas	Rp 492	2238	Rp 1.101.082
Total biaya untuk pelayanan gula darah random			Rp 58.367.022
Jumlah pasien			2238
Unit cost per pasien			Rp 26.080
Laba (30%)			Rp 7.824
Jumlah tarif			Rp 33.904

Tabel 4. Membebaskan Biaya ke Produk untuk Pemeriksaan Waktu Pembekuan dan Waktu Pendarahan

AKTIVITAS	TARIF PER UNIT	DRIVER	TOTAL (Rp)
Biaya gaji analis labor	Rp 8.046	1077	Rp 8.665.723
Biaya gaji DPJP	Rp 6.561	1077	Rp 7.065.950
Biaya listrik, air, dan telepon	Rp 269.374	1,6	Rp 428.206
Biaya administrasi	Rp 2.000	1077	Rp 2.154.000
Biaya kebersihan dan keamanan	Rp 291.943	1,6	Rp 464.083
Biaya bahan medis habis pakai	Rp 7.470	1077	Rp 8.044.938
Biaya ATK	Rp 334	1077	Rp 359.401
Biaya depresiasi gedung	Rp 236.516	1,6	Rp 375.973
Biaya depresiasi fasilitas	Rp 492	1077	Rp 529.877
Total biaya untuk pelayanan waktu pembekuan & pendarahan			Rp 28.088.151
Jumlah pasien			1077
Unit cost per pasien			Rp 26.080
Laba (30%)			Rp 7.824
Jumlah tarif			Rp 33.904

Dalam mengajukan permintaan alat, kepala unit mengajukan amprahan yang tertuju kepada direktur melalui wakil direktur dan kepala bagian keuangan. Sedangkan untuk penyediaan bahan habis pakai, kepala unit mengisi amprahan manual dan formulir di SIM RS lalu mengajukan ke bagian farmasi (untuk bahan medis) atau logistik (untuk bahan non medis seperti ATK). Walaupun telah mempunyai metode pengamprahan sarana dan prasarana, RS Naili DBS belum melakukan pengendalian yang terstruktur terhadap pemakaian sarana dan prasarana tersebut.

Permasalahan terkait unit cost pelayanan laboratorium yang dihadapi oleh RS Naili DBS adalah keuntungan ataupun kerugian masing-masing unit belum tergambar dengan jelas, terutama unit laboratorium. Untuk itu pihak manajemen RS Naili DBS mengharapkan di masa yang akan datang masing-masing unit mempunyai unit cost yang dihitung secara menyeluruh, yang dapat menggambarkan pendapatan RS secara akurat.

Berdasarkan pengolahan data dengan metode ABC, tarif untuk pemeriksaan hematologi rutin sebesar Rp 45.389,-, pemeriksaan gula darah random sebesar Rp 33.904,-, dan pemeriksaan waktu pembekuan dan waktu pendarahan sebesar Rp 33.904,-. Apabila dibandingkan dengan perhitungan metode tradisional, pada pemeriksaan hematologi rutin dan waktu pembekuan & pendarahan, metode ABC menghasilkan

tarif yang lebih kecil, dengan selisih Rp 38.611,- dan Rp 8.096, sedangkan pada pemeriksaan gula darah random, metode ABC memberikan hasil yang lebih besar dengan selisih Rp 12.904,-.

PEMBAHASAN

Metode ABC merupakan sebuah metode yang dikembangkan dengan kelebihan bahwa metode ABC dapat mengidentifikasi biaya tidak langsung dari kegiatan manajemen. Strategi penetapan tarif sebuah perusahaan hendaknya menggunakan metode *cost-plus*, yaitu dengan menghitung *unit cost* dengan metode ABC lalu menetapkan target keuntungan perusahaan. *Unit cost* yang tinggi dapat mengakibatkan tarif yang tinggi pula, namun berefek pada hilangnya sifat kompetitif pasar.⁷ Saat ini RS Naili DBS belum memiliki kebijakan mengenai prosedur penetapan *unit cost* laboratorium. Agar dapat meningkatkan daya saing di pasaran, RS Naili DBS perlu meninjau kembali tarif yang berlaku dengan melakukan identifikasi aktivitas serta alokasi biaya yang tepat yang dapat menghasilkan *unit cost* yang akurat.

RS Naili DBS telah mempunyai standar operasional prosedur (SOP) pengadaan bahan habis pakai beserta alur penggunaannya di unit laboratorium, namun belum memiliki SOP mengenai evaluasi pemakaian bahan habis pakai tersebut. Terkait dengan hal ini, proses bisnis merupakan sejumlah aktivitas

yang mengubah input menjadi output. Proses bisnis berhubungan erat dengan *unit cost* dan dalam pengelolaannya perlu dilaksanakan perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan penilaian. Proses produksi berpengaruh besar pada produk yang dihasilkan. Semua proses harus dilakukan secara benar, namun pada kenyataannya tidak semua proses dapat dilakukan sesuai dengan standar operasional prosedur (SOP) sehingga dapat menghambat jalannya perusahaan untuk mencapai target dan berisiko terhadap kerugian yang akan ditimbulkan bagi perusahaan.^{8,9} Berdasarkan hal tersebut, RS Naili DBS perlu menetapkan sebuah sistem pengawasan dan pelaporan penggunaan bahan habis pakai agar dapat melaksanakan evaluasi terhadap proses bisnis yang sedang berjalan di unit laboratorium, yang terkait dengan *performance* (biaya dan waktu), *efficiency* (efisiensi waktu, sumber daya, dan biaya), dan *reliability* (frekuensi kegagalan prosedur pemeriksaan) agar tidak terjadi kerugian di unit laboratorium.

Analisis biaya pemeriksaan hematologi rutin dengan metode ABC menghasilkan perhitungan yang lebih kecil dibandingkan tarif yang berlaku saat ini. Untuk melakukan pemeriksaan hematologi rutin, unit laboratorium menggunakan alat *hematology analyzer* yang dalam satu kali penggunaan dapat menghasilkan parameter yang terkait dengan hematologi. Dalam hal ini seharusnya penghitungan unit cost dilakukan secara keseluruhan, namun rumah sakit menetapkan tarif sebesar Rp.21.000,- untuk setiap parameter yang diperiksa. Akibatnya, pemeriksaan hematologi rutin yang terdiri dari 4 parameter dikenakan tarif sebesar Rp.84.000,- atau setara dengan 4 kali pemeriksaan. Hal ini mengakibatkan terjadi *overcosting* pada tarif yang berlaku saat ini.

Pada pemeriksaan waktu pembekuan dan waktu pendarahan, analisis biaya dengan metode ABC menghasilkan perhitungan yang lebih kecil. Hal yang sama juga terjadi seperti pemeriksaan hematoogi rutin, dimana dalam melakukan pemeriksaan waktu pembekuan & pendarahan, analis labor hanya perlu melakukan pemeriksaan waktu pembekuan saja. Akibatnya, pemeriksaan waktu pendarahan & pembekuan dikenakan tarif sebesar Rp 42.000 yang setara dengan 2 kali pemeriksaan. Hal ini menunjukkan

bahwa rumah sakit menentukan harga jual yang tinggi (*overpricing*).

Pada pemeriksaan gula darah random, analisis dengan metode ABC menghasilkan perhitungan yang lebih besar dibandingkan dengan tarif yang berlaku saat ini. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit menentukan harga jual yang rendah (*underpricing*). Perbedaan pada tarif tersebut dapat terjadi karena terdapat perbedaan dalam pembebanan biaya *overhead* pada masing-masing produk. Pada sistem biaya tradisional, pemakaian biaya overhead oleh produk diasumsikan untuk dijelaskan hanya dengan penggerak aktivitas berdasarkan unit, padahal dalam kenyataannya biaya tersebut merupakan biaya tingkat batch, tingkat produk dan tingkat fasilitas yang berubah sejalan dengan penggerak selain penggerak tingkat unit. Metode ABC memperbaiki keakuratan perhitungan biaya produk yang secara signifikan memperbaiki pengambilan keputusan.¹⁰

SIMPULAN

Manajemen RS Naili DBS belum memiliki kebijakan mengenai penghitungan *unit cost* rumah sakit, khususnya unit laboratorium. Tarif yang berlaku saat ini merupakan hasil rapat manajemen yang dihitung dengan metode tradisional. Berdasarkan metode ABC, besaran unit cost untuk pemeriksaan hematologi rutin sebesar Rp 45.389,-; pemeriksaan gula darah random sebesar Rp 33.904,-; dan waktu pembekuan & pendarahan sebesar Rp 33.904,-. Hasil perhitungan tarif pelayanan laboratorium dengan menggunakan metode ABC pada pemeriksaan hematologi rutin dan waktu pembekuan & pendarahan menghasilkan tarif yang lebih kecil dibandingkan dengan tarif rumah sakit sedangkan pada pemeriksaan gula darah random, metode ABC memberikan hasil yang lebih besar dibandingkan tarif rumah sakit.

DAFTAR PUSTAKA

1. Javid, M., Hadian, M., Ghaderi, H., Ghaffari, S., dan Salehi, Masoud. Application of the Activity-Based Costing Method for Unit Cost Calculation in a Hospital. *Global Journal of Health Science*. 2016;8:164-172.
2. Gujral, S. Activity Based Costing Methodology as Tool for Costing in Hematopathology Laboratory. *Indian J Pathol Microbiology*. 2010;53:68-74.

3. Riwayadi. Akuntansi Biaya: Pendekatan Tradisional dan Kontemporer. Jakarta: Salemba Empat; 2016.
4. Lestari, W., dan Permana, D. B. Akuntansi Biaya dalam Perspektif Manajerial. Depok: PT Raja Grafindo Persada; 2017.
5. Undang Undang Republik Indonesia No 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit. Jakarta: Sekretariat Negara; 2009.
6. Mouseli, A., Barouni, M., Amiresmaili, M., Samice, S., dan Vali, L. Cost Price Estimation of Ckinical Laboratory Services Based on Activity Based Costing: A Case Study from A Developing Country. *Electronic Physician*. 2017;9:4077-4083.
7. Lu, T. Y. Competitive Price Strategy with Activity Based Costing. *Procedia CIRP*. 2017;63: 14-20.
8. Minartiningtyas, B. A. Analisa Proses Bisnis. 2018. (Diunduh 3 Juli 2018). Tersedia di <https://kuliah.brigidaarie.com/wp-content/uploads/2018/02/Sistem-Informasi-8.pdf>
9. Sakti, L. C. Pemodelan dan Evaluasi Proses Bisnis Menggunakan Metode Quality Evaluation Framework (QEF). *Jurnal Pengembangan Teknologi Informasi dan Komputer Vol 1*. 2017; 1500-1507.
10. Yuliantanti, N. Penerapan Sistem Activity Based Costing (Studi Kasus pada Perusahaan Manufaktur Komponen Otomotif). Jakarta: Universitas Indonesia; 2010.