

UNIT COST PELAYANAN HEMODIALISIS DENGAN METODE ACTIVITY BASED COSTING DI ERA JAMINAN KESEHATAN NASIONAL

Sjafiq Bahaswan*, Firman Pribadi

Program Studi Manajemen Rumah Sakit, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta
Jalan Lingkar Selatan, Tamantirto, Kasihan, Bantul, Yogyakarta 55183

Email: sjafiqbahaswan@yahoo.com

ABSTRAK

Latar belakang: Dengan terbitnya Permenkes No. 52 tahun 2016 tentang standar tarif pelayanan kesehatan dalam penyelenggaraan Jaminan Kesehatan Nasional, menyebabkan dampak terhadap pendapatan rumah sakit dimana terjadi penurunan tarif pada pelayanan hemodialisis rawat jalan. Sementara biaya tenaga kerja dan bahan baku meningkat. Rumah Sakit Islam Klaten sebagai rumah sakit tipe B harus mengkaji ulang unit cost pelayanan hemodialisis dengan metode akuntansi yang teliti dan akurat. Metode: Jenis penelitian ini bersifat deskriptif dan jenis data yang digunakan adalah data kuantitatif. Metode analisis *unit cost* pelayanan hemodialisis *single use* rawat jalan periode Oktober sampai Desember tahun 2016 menggunakan metode modifikasi ABC-Baker. Hasil: *Unit cost* pelayanan hemodialisis yang dihitung berdasarkan metode modifikasi ABC-Baker sebesar Rp. 997.247 untuk penggunaan *single-use dializer*. *Unit cost* modifikasi ABC-Baker menghasilkan biaya yang lebih besar dibandingkan klaim INA-CBG's sebesar Rp. 923.100 sehingga mendapatkan selisih negatif sebesar Rp. 74.147. Kesimpulan: Terdapat selisih negatif antara *unit cost* modifikasi ABC-Baker pada pelayanan hemodialisis dengan klaim INA-CBG's.

Kata kunci: *Activity Based Costing, Hemodialysis, Unit Cost*

©2017 Proceeding Health Architecture. All rights reserved

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Jumlah penderita penyakit gagal ginjal kronik yang memerlukan tindakan Hemodialisis meningkat secara signifikan. Data jumlah pasien yang menjalani Hemodialisis meningkat tajam dan penyakit ini dihubungkan dengan penyakit hipertensi, penyakit gula darah dan infeksi ginjal¹.

Rumah Sakit Islam Klaten sebagai salah satu sarana kesehatan di Kabupaten Klaten secara resmi membuka pelayanan Hemodialisis sejak tahun 2001 dan sampai akhir 2016 tersedia 27 unit mesin Hemodialisis. Menurut data di Rumah Sakit Islam Klaten jumlah tindakan Hemodialisis setiap tahun jumlah tindakan mengalami peningkatan dengan rerata 3.545 tindakan atau sebesar 30% setiap tahunnya.

Awal tahun 2014, pemerintah Indonesia melalui Kemenkes mulai menjalankan Program JKN (Jaminan Kesehatan Nasional) yang dijalankan BPJS (Badan Penyelenggara Jaminan Sosial) sesuai UU No. 24 Tahun 2011.

Dalam pelaksanaan JKN (Jaminan Kesehatan Nasional) telah diatur pola pembayaran kepada fasilitas kesehatan tingkat lanjut berdasarkan tarif INA-CBG's². Rumah Sakit Islam Klaten sebagai rumah sakit tipe B bekerja sama dengan BPJS (Badan Penyelenggara Jaminan Sosial) Kesehatan dengan pembiayaan Hemodialisis sebesar Rp. 923.100 sesuai Permenkes No. 52 tahun 2016. Rumah sakit harus menghitung ulang *unit cost* pelayanan Hemodialisis mengingat 99% pasien Hemodialisis adalah peserta BPJS.

Perhitungan *unit cost* dengan metode ABC dapat mengukur secara akurat biaya yang keluar dari setiap aktivitas karena banyaknya *cost driver* yang digunakan dalam pembebanan biaya *overhead* dan dapat meningkatkan ketelitian dalam perhitungan biaya dan ketepatan pembebanan biaya lebih akurat³.

Tujuan

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui:

1. Berapa *unit cost* pelayanan *Hemodialisis single use* rawat jalan di Rumah Sakit Islam Klaten 2016 dengan perhitungan menggunakan metode *Activity Based Costing*.
2. Bagaimana perbandingan *unit cost* pelayanan *Hemodialisis rawat jawat single use* dengan perhitungan metode ABC di Rumah Sakit Islam Klaten dengan tarif yang ditentukan INA-CBG's.

TINJAUAN LITERATUR

Berdasarkan Masyhudi⁴ Biaya adalah penggunaan sumber-sumber ekonomi yang diukur dengan satuan uang, yang telah terjadi atau kemungkinan akan terjadi untuk objek atau tujuan tertentu. Biaya dapat diklasifikasikan berdasarkan dapat atau tidaknya biaya tersebut diidentifikasi terhadap objek biaya. Objek yang dimaksud disini adalah produk, jasa, fasilitas dan lain-lain. Biaya juga sering diartikan sebagai nilai dari suatu pengorbanan untuk memperoleh suatu output tertentu. Pengorbanan tersebut dapat berupa uang, barang, tenaga, waktu maupun kesempatan⁵.

Istilah "Perhitungan *unit cost*" yang dikenal selama ini sebenarnya merupakan salah satu bagian dari teori "Akuntansi biaya". Sistem akuntansi biaya mengukur dan membebaskan biaya agar biaya per unit dari suatu produk atau jasa dapat ditentukan. Biaya satuan (*unit cost*) adalah jumlah biaya yang berkaitan dengan unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi⁶.

Menurut Devrita⁷ Tujuan *clinical pathway* antara lain mengurangi variasi dalam pelayanan, *cost* lebih mudah diprediksi, pelayanan lebih terstandarisasi, meningkatkan kualitas pelayanan (*quality of care*), meningkatkan prosedur *costing*, meningkatkan kualitas dari informasi yang telah dikumpulkan dan sebagai (*counter-check*) terutama pada kasus (*high cost, high volume*). Keuntungan membuat *clinical pathway* dapat mendukung pengenalan *evidence based medicine*, meningkatkan komunikasi antar disiplin ilmu *teamwork*, menyediakan standar yang jelas dan baik untuk kegiatan pelayanan, membantu

mengurangi variasi dalam perawatan pasien (melalui standar), meningkatkan proses manajemen sumber daya.

Perhitungan tarif INA-CBG's berbasis pada data *costing* dan data koding rumah sakit. Data *costing* didapatkan dari rumah sakit terpilih (rumah sakit sample) yang merepresentasikan kelas rumah sakit, jenis rumah sakit, maupun kepemilikan rumah sakit (rumah sakit swasta dan pemerintah), meliputi seluruh data biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit. Penyusunan tarif JKN sendiri menggunakan data *costing* 137 rumah sakit pemerintah maupun swasta beserta 6 juta data kasus⁸.

Pada penelitian ini dasar teori yang digunakan adalah metode *Activity Based Costing* berdasarkan teori Baker. Menurut Baker⁹ *Activity Based Costing* memiliki dua elemen yaitu biaya dan aktivitas yang menghasilkan analisis aktivitas, analisis *cost driver*, dan analisis pengukuran kinerja.

Penelitian ini dilakukan hanya untuk pasien rawat jalan sejak pasien masuk ke Instalasi Hemodialisis sampai pasien pulang dari Rumah Sakit. Perhitungan *unit cost* pelayanan Hemodialisis rawat jalan ini dihitung berdasarkan aktivitas yang terjadi selama berlangsungnya pelayanan Hemodialisis sesuai *clinical pathways* yang sudah ditetapkan dan telah berlaku di Rumah Sakit Islam Klaten.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Jenis penelitian ini bersifat deskriptif dan jenis data yang digunakan adalah data kuantitatif. Metode analisis *unit cost* tindakan Hemodialisis *single use* rawat jalan periode Oktober sampai Desember tahun 2016 menggunakan metode modifikasi ABC-Baker

Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Rumah Sakit Islam Klaten, Jl. Raya Klaten – Solo KM. 4 Klaten Utara Klaten Jawa Tengah.

Subjek dan Objek Penelitian

Subjek dalam penelitian ini adalah Kepala Bagian Akutansi dan Perpajakan, Kepala

Instalasi Hemodialisis, Kepala Bagian Umum dan Rumah Tangga, Kepala Bagian Pemeliharaan Sarana dan Prasarana (PSRS) dan Kepala Bagian Sumber Daya manusia (SDM).

Objek penelitian ini adalah semua aktivitas biaya yang terjadi di Instalasi Hemodialisis Rumah Sakit Islam Klaten.

Instrument Penelitian

Instrument yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Dokumentasi dan data keuangan Rumah Sakit Islam Klaten
2. *Stop watch*.

Teknik Pengumpulan Data

Dalam pengumpulan data, penulis menggunakan metode wawancara dan observasi

Analisis Data

Dari hasil pengumpulan data primer dan data sekunder, langkah berikutnya adalah mengolah data biaya langsung maupun tidak langsung pada Instalasi Hemodialisis, setelah diperoleh kemudian dianalisa dengan metode *Activity Based Costing*. Data yang digunakan adalah pelayanan Hemodialisis dari bulan Oktober 2016 sampai dengan bulan Desember 2016. Dari hasil analisis didiskripsikan sebagai berikut:

1. Menentukan kategori biaya dan *cost driver* masing-masing kategori biaya.
2. Membebaskan biaya langsung yang dikonsumsi di Instalasi Hemodialisis.
3. Menentukan besarnya biaya *direct* dan *indirect resources overhead* yang dikonsumsi masing-masing aktivitas dengan menggunakan metode proposi pada Instalasi Hemodialisis.
4. Menjumlahkan Total Biaya *Overhead* Instalasi Hemodialisis
5. Menjumlahkan Biaya langsung dengan Biaya Total *Overhead*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Biaya Satuan Tindakan Pelayanan Hemodialisis *Single use*

Langkah-langkah perhitungan *unit cost* tindakan Hemodialisis *Single-use* menggunakan Metode *Activity Based Costing*¹⁰ sebagai berikut:

- a. Menentukan Biaya Langsung Yang Dikonsumsi Pada Tindakan Pelayanan Hemodialisis.

Katagori	Biaya (Rp)	Persen (%)
1. Pendaftaran	10.000	1,2
2. Jasa dokter spesialis, dokter pelaksana, dan jasa perawat	123.000	14,5
3. Bahan inti Dializer, bloodline, AV. Vistula, Part a, Bicart 50gr, NaCl 1 dan ½ lt, Heparine	483.450	57
4. Obat-obatan Intervena Farbion injeksi, Dipenhidramin injeksi, Dextrose 40%, Ca. Gluconas, Kidmin, Recormon, Darah,	150.000	18
5. Bahan Habis Pakai Syring 3 dan 20 cc, okeplast, alkohol 70%, kassa, lidocain injeksi, micropore, citrid acid 33,3%, needle no 21, disposable handscoon, alkohol swab, handrub, mikroshield 2%, masker, Transfusi set.	40.000	5
6. Laboratorium Darah rutin, ureum, creatinin, albumin, Hbsag, Anti hcv, anti hiv, elektrolit, Gds, Feritin, Tibc, si	35.000	4,1
7. Radiologi Foto thorax, Ecg, Echocar diography	2.000	0,2
TOTAL	844.950	100

Gambar 1. Biaya langsung Hemodialisis
 Dari tabel diatas didapatkan total biaya langsung pelayanan tindakan Hemodialisis *single use* sebesar Rp.844.950.

- b. Menentukan Biaya *Overhead* Yang Dikonsumsi Masing-Masing Aktivitas
 Dalam menentukan biaya *overhead* yang dikonsumsi masing-masing aktivitas ada beberapa tahap yaitu:

1. Menentukan biaya *Direct Resources Overhead* Instalasi Hemodialisis

Biaya overhead	Hemodialisis Direct (Rp)	Persen (%)
Labour related		
Biaya Tenaga Kerja	160.176.876	
Biaya Pelatihan	2.588.491	
Sub Total	162.765.367	37
Equipment Related		
Pemeliharaan alat medis & non medis	5.466.152	
Penyusutan alat medis & non medis	18.953.113	
Sub Total	24.419.256	6
Space Related		
Pemeliharaan gedung dan bangunan	18.015.297	
Penyusutan gedung dan bangunan	123.394.803	
Sub Total	141.410.100	32
Service Related		
Biaya kantor	3.390.530	
Biaya energi dan komunikasi	2.598.445	
Biaya listrik & air	46.847.771	
Biaya pemasaran	-	
Biaya <i>cleaning service</i>	28.478.076	
Biaya kegiatan mutu	-	
Biaya <i>supplies</i>	27.898.366	
Sub Total	109.213.188	25
TOTAL	437.807.919	100
Jumlah tindakan : 4.910	89.167	

Gambar 2. Total Biaya *Overhead* Hemodialisis

Berdasarkan tabel Biaya *direct resources overhead* Hemodialisis Rumah Sakit Islam Klaten maka Instalasi Hemodialisis mendapat Pembebanan sebesar Rp.437.807.919, yang akan dibebankan kepada seluruh pasien Hemodialisis. Biaya *direct resources overhead* akan dibebankan kepada pasien berdasarkan dengan jumlah tindakan Hemodialisis periode Oktober sampai Desember tahun 2016. Sehingga pembebanan biaya *direct resources overhead* setiap tindakan sebesar Rp.89.167

2. Menentukan biaya *indirect Resources Overhead* Unit non fungsional

Biaya overhead	Non fungsional (Rp)	Persen (%)
Labour related		
Biaya Tenaga Kerja	2.199.178.942	
Biaya Pelatihan	97.322.939	
Sub Total	2.296.501.881	68
Equipment Related		
Pemeliharaan alat medis & non medis	103.856.893	
Penyusutan alat medis & non medis	88.605.962	
Sub Total	192.462.855	6
Space Related		
Pemeliharaan gedung & bangunan	17.949.249	
Penyusutan gedung dan bangunan	80.026.803	
Sub Total	97.976.051	3
Service Related		
Biaya kantor	220.230.370	
Biaya energi dan komunikasi	68.097.298	
Biaya listrik & air	126.488.585	
Biaya pemasaran	42.893.841	
Biaya <i>cleaning service</i>	59.128.344	
Biaya kegiatan mutu	137.596.765	
Biaya <i>supplies</i>	133.092.295	
Sub Total	787.527.496	23
TOTAL	3.374.468.283	100

Gambar 3. biaya *indirect Resources Overhead* Unit non fungsional

Berdasarkan tabel diatas biaya *indirect resources overhead* non fungsional Rumah Sakit Islam Klaten adalah sebesar Rp.3.374.468.283 yang akan dibebankan dengan menggunakan dasar proporsi jumlah pendapatan pada masing masing unit fungsional. Proporsi pendapatan digunakan sebagai dasar alokasi pembebanan *overhead* karena pendapatan Instalasi Hemodialisis lebih proporsional dibandingkan dengan jumlah kegiatan dan jumlah pegawai di unit Fungsional.

Nama	Jumlah (Rp)
Pendapatan Rumah Sakit Islam Klaten	40.715.511.491
Pendapatan Hemodialisis	3.740.008.100
Proporsi	9,19%
<i>Indirect Resource Overhead</i> Non Fungsional	3.374.468.283

Indirect Resource Overhead Instalasi Hemodialisis	309.968.812
---	--------------------

Gambar 4. Pembebanan Biaya Indirect Resources Overhead Pelayanan Hemodialisis.

Berdasarkan pembebanan Biaya *Indirect Resources Overhead* Rumah Sakit Islam Klaten maka untuk Instalasi Hemodialisis mendapatkan pembebanan biaya *indirect resources overhead* sebesar Rp.309.968.812 berasal dari 9,19% biaya *Indirect Resource Overhead* Non Fungsional

3. Menjumlahkan Total Biaya Overhead Instalasi Hemodialisis

Biaya overhead	Hemodialisis Direct	Hemodialisis Indirect
Labour related		
Biaya Tenaga Kerja	160.176.876	202.010.162
Biaya Pelatihan	2.588.491	8.939.801
Sub Total	162.765.367	210.949.963
Equipment Related		
Pemeliharaan alat medis & non medis	5.466.152	9.539.991
Penyusutan alat medis & non medis	18.953.113	8.139.085
Sub Total	24.419.256	17.679.076
Space Related		
Pemeliharaan gedung & bangunan	18.015.297	1.648.766
Penyusutan gedung dan bangunan	123.394.803	7.351.029
Sub Total	141.410.100	8.999.794
Service Related		
Biaya kantor	3.390.530	20.229.719
Biaya energi dan komunikasi	2.598.445	6.255.219
Biaya listrik & air	46.847.771	11.618.872
Biaya pemasaran	-	3.940.103
Biaya <i>cleaning service</i>	28.478.076	5.431.357
Biaya kegiatan mutu	-	12.639.237
Biaya <i>suplies</i>	27.898.366	12.225.470
Sub Total	109.213.188	72.339.978
TOTAL	437.807.919	309.968.812
Jumlah tindakan : 4.910	89.167	63.130

Gambar 5. Total Biaya Overhead

Berdasarkan perhitungan yang telah dilakukan untuk biaya *direct resources overhead* dan *indirect resources overhead*, maka keseluruhan biaya *overhead* sebesar Rp.747.776.731, sehingga apabila dibagi dengan 4.910 tindakan Hemodialisis, maka didapatkan biaya sebesar Rp.152.297 per tindakan Hemodialisis

- c. Menjumlahkan Biaya langsung dengan Biaya Total Overhead
 Pada tahap terakhir yang harus dilakukan dalam menghitung *unit cost* metode *Activity Based Costing* adalah menjumlahkan semua biaya yang muncul yaitu biaya langsung pelayanan Hemodialisis, biaya *direct resources overhead* dan biaya *indirect resources overhead*.

No	Jenis Biaya	Single Use (Rp)	Persen (%)
1	Biaya Langsung Instalasi Hemodialisis	844.950	85
2	Biaya <i>direct resources overhead</i>	89.167	9
3	Biaya <i>indirect resources overhead</i>	63.130	6
	Total	997.247	100

Gambar 6. Total biaya langsung dan Total Overhead
 Dari perhitungan diatas didapatkan *unit cost* untuk pelayanan Hemodialisis dengan menggunakan metode *Activity based Costing*, biaya sebesar Rp.997.247

PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan diketahui bahwa *unit cost* pelayanan Hemodialisis dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* di Rumah Sakit Islam Klaten tahun 2016 adalah sebesar Rp. 997.247 Biaya langsung perlu ditinjau ulang mengingat 85% dari total *unit cost*. Tingginya biaya langsung terutama pada; (1) pemakaian obat Eritropoitin β , (2) pemeriksaan Laboratorium

khusus (*Serum Iron, Transferin Iron Binding Capacity dan Ferritin*) yang dalam pelaksanaannya dikerjakan oleh Laboratorium dari luar Rumah Sakit Islam Klaten.

Pada bab pendahuluan telah disampaikan bahwa tarif pelayanan hemodialisis *INA-CBG's* dengan metode *single use* adalah sebesar Rp. 923.100 sehingga didapatkan selisih negatif sebesar Rp. 74.147. Sedangkan faktor yang menyebabkan efisiennya biaya *overhead* instalasi Hemodialisis Rumah Sakit Islam Klaten yaitu dari tingginya jumlah tindakan hemodialisis periode Oktober sampai Desember tahun 2016 yang berjumlah 4.910 tindakan sehingga pembebanan dari total biaya *overhead* menghasilkan angka yang cukup efektif.

Pada penelitian ini menerapkan *clinical pathway* dalam perhitungan unit *cost* dengan metode *Activity Based Costing* yang dijabarkan pada aktivitas aktivitas pelayanan hemodialisis secara sistematis sehingga dapat mengurangi biaya-biaya yang tidak perlu. Pentingnya unit *cost* yang tepat pada fasilitas kesehatan untuk meningkatkan efisiensi dan informasi yang jelas di rumah sakit¹¹

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Dari hasil penelitian ini diperoleh data sebagai berikut:

1. Biaya satuan pelayanan Hemodialisis rawat jalan *single use* di Rumah Sakit Islam Klaten yang dihitung dengan metode *Activity Based Costing* adalah sebesar Rp. 997.247
2. Terdapat selisih biaya satuan pelayanan Hemodialisis rawat jalan Rumah Sakit Islam Klaten antara perhitungan dengan metode *Activity Based Costing* dengan tarif *INA-CBG's* dengan rincian yaitu biaya satuan pelayanan Hemodialisis *single use* rawat jalan Rumah Sakit Islam Klaten sebesar Rp 997.247 sedangkan tarif pelayanan Hemodialisis yang ditentukan *INA-CBG's* sebesar Rp. 923.100,- sehingga didapatkan selisih negatif sebesar Rp. 74.147.

Saran

1. Pihak Rumah Sakit Islam Klaten perlu mempertimbangkan untuk melakukan perhitungan tarif pelayanan yang ada dengan metode perhitungan *Activity Based Costing*.
2. Pihak Rumah Sakit Islam Klaten perlu untuk mempertimbangkan melakukan evaluasi ulang mengenai biaya-biaya yang dikeluarkan terutama biaya langsung yaitu pada penggunaan obat dan pemeriksaan laboratorium (*Serum Iron, Transferin Iron Binding Capacity dan Ferritin*) agar biaya langsung lebih efisien.

DAFTAR PUSTAKA

1. Nayak, S. A., & Anil Gomes, Libert. 2012. *Cost Analysis of A Dialysis Unit at A Tertiary Care Multi Specialty Teaching Hospital*. JIMSA July-September 2012 Vol. 25 No. 3: 177-178
2. Indonesian Renal Registry. 2014. *7th Report Of Indonesia Renal Registry*. Jakarta: Pernefri
3. Permenkes Republik Indonesia. 2014. *Undang-undang Nomor 27 tahun 2014 tentang Petunjuk Teknis Sistem Indonesian Case Base Groups (INA-CBG's)*. Jakarta: Menteri Kesehatan RI.
4. Permenkes Republik Indonesia. 2014. *Undang-undang Nomor 59 tahun 2014 tentang Standar Tarif dalam Jaminan Kesehatan Nasional*. Jakarta: Menteri Kesehatan RI.
5. Mulyadi. 2007. *Activity Based Costing System Informasi Biaya untuk Pemberdayaan Karyawan, Pengurangan Biaya, dan Penentuan Secara Akurat Cost Produk dan Jasa*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
6. Masyhudi. 2008. *Analisis Biaya Dengan Metode Activity Based Costing Kepaniteraan Klinik Mahasiswa Fakultas Kedokteran Unissula di Rumah Sakit Islam Sultan Agung (Tesis S2)*. Semarang: Magister Ilmu Kesehatan Masyarakat Universitas Diponegoro
7. Thabrany H, Najib M. 1999. *Penetapan Tarif Rumah Sakit Buku Rujukan Analisis Biaya dan Penyesuaian Tarif Pelayanan Kesehatan di Indonesia*. Jakarta: FKM UI.

8. Hansen, D. R., & Mowen, M. M. 2009. *Managerial Accounting: Akuntansi Manajerial*. Buku 1, Edisi 2 Jakarta: Erlangga.
9. Devitra, A. 2011. *Analisis Implementasi Clinical Pathway Kasus Stroke Berdasarkan INA-CBGs di RS. Stroke Nasional Bukittinggi Tahun 2011*. Padang: Universitas Andalas Padang.
10. Baker, J. J. 1998. *Activity-based costing and activity-based management for health care*. Gaithersburg MD: Aspen Publisher Inc
11. Javid, M. 2016. *Activity-Based Costing Method for Unit-Cost Calculation in a Hospital*. Global journal of health science: Canadian Center of Science and Education