

ACTIVITY BASED COSTING
PADA PELAYANAN KESEHATAN

Elsa Pudji Setiawati
140 223 159



BAGIAN ILMU KESEHATAN MASYARAKAT
FAKULTAS KEDOKTERAN UNPAD

DAFTAR ISI

DAFTAR ISI	i
I Pendahuluan	1
II Falsafah Pada Sistem ABC	1
III Tahapan Perhitungan Unit Cost Paket Pelayanan	3
3.1. Identifikasi Aktivitas	4
3.2. Organisasikan Aktivitas Ke Dalam Pusat Biaya	5
3.3. Identifikasi Elemen Biaya yang Utama	6
3.4. Analisis Hubungan antara Aktivitas dengan Biaya	7
3.5. Identifikasi Pemicu Biaya untuk Melakukan Pembebanan	9
DAFTAR PUSTAKA	11

ACTIVITY BASED COSTING PADA PELAYANAN KESEHATAN

I. PENDAHULUAN

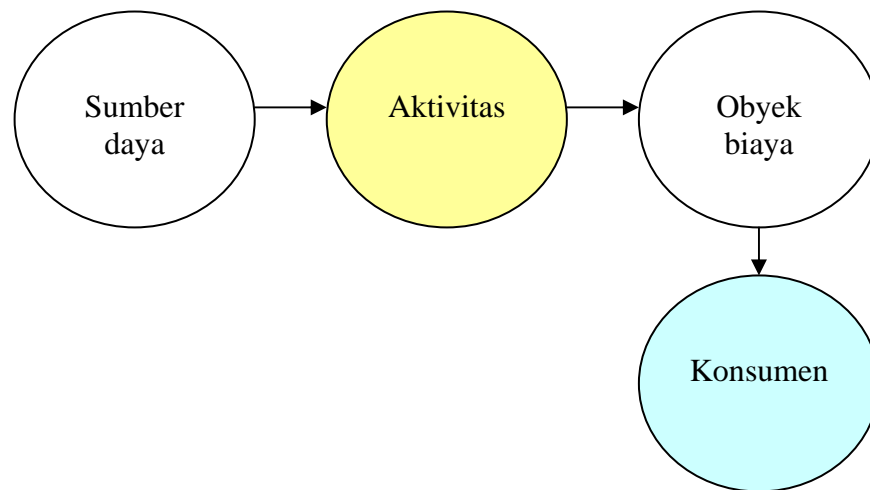
Activity Based Costing System (Sistem ABC) merupakan suatu sistem analisis biaya yang berbasiskan pada aktivitas. Sistem ini dapat digunakan pada proses pengambilan keputusan baik yang sifatnya strategik maupun yang sifatnya operasional. Pada sistem ABC, analisis biaya dilakukan pada seluruh biaya yang terjadi pada organisasi. Sistem ABC juga berfungsi sebagai sistem informasi biaya yang dapat diperuntukkan bagi segala jenis organisasi baik manufaktur, jasa, perdagangan, organisasi publik maupun organisasi nirlaba.¹

Pada sistem ABC, aktivitas merupakan titik pusat dari kegiatan. Informasi mengenai aktivitas, dicatat, diukur dan disediakan di dalam data dasar. Aktivitas dapat terjadi pada berbagai organisasi, termasuk organisasi publik. Oleh karena itu sistem ABC dapat diterapkan pada berbagai organisasi termasuk organisasi publik. Sistem ABC tidak hanya terfokus pada perhitungan satuan biaya jasa ataupun produk tetapi memiliki cakupan yang lebih luas yaitu pengurangan biaya yang diperoleh dari pengelolaan aktivitas. Pengelolaan aktivitas akan sejalan dengan pengendalian biaya. Pengurangan biaya pada sistem ABC dapat dilakukan terhadap seluruh biaya yang terjadi, baik pada bagian awal aktivitas, proses produksi maupun pada tahap akhir dari suatu rangkaian aktivitas.¹

II. FALSAFAH SISTEM ABC

Fokus utama pada sistem ABC adalah pada aktivitas yang terjadi. Setiap aktivitas akan menimbulkan biaya dan biaya yang terjadi dapat dikelola melalui pengelolaan aktivitas. Pada sistem ini selalu terdapat hubungan kausal antara pemicu biaya dengan aktivitas. Sistem ABC merupakan sistem

informasi biaya yang berdasarkan pada aktivitas yang terjadi dan memasukkan komponen konsumen ke dalam model sistem informasi biaya. Aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan suatu bentuk jasa pelayanan seperti terlihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 1.1. : Falsafah yang mendasari sistem ABC

Sistem ABC merupakan sistem informasi biaya yang menyediakan informasi lengkap tentang aktivitas yang terjadi pada seluruh pelayanan yang diselenggarakan sehingga memungkinkan setiap anggota organisasi melakukan pengelolaan aktivitas. Dengan dilakukan pengelolaan aktivitas maka perbaikan (*improvement*) terhadap aktivitas yang dirasakan kurang baik dapat segera dilakukan. Hal tersebut mengakibatkan mutu layanan terhadap konsumen akan semakin meningkat dan terjadi efisiensi biaya untuk menghasilkan layanan kesehatan tersebut.¹

Jadi hal penting yang perlu diingat pada sistem ABC adalah kemampuan sistem ini untuk menyediakan informasi yang berkaitan dengan aktivitas. Informasi yang berkaitan dengan aktivitas pada sistem ABC antara lain adalah:

- Informasi biaya sehingga memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan aktivitas sehingga setiap aktivitas akan selalu

memiliki *value added*. Bila aktivitas tidak memiliki *value added* maka dapat segera dilakukan koreksi.

- Informasi mengenai biaya produk ataupun jasa yang dihasilkan secara akurat.
- Informasi biaya produk tersebut dapat digunakan untuk kepentingan laporan keuangan pada pihak luar.

Berkaitan dengan informasi yang diberikan pada sistem ABC, maka pengolahan data pada sistem ABC terdiri dari dua tahapan. Berdasarkan gambar 1.1. maka tahap pertama adalah pembebanan sumber daya kepada aktivitas (*activity based process costing*) dan pembebanan biaya aktivitas terhadap obyek biaya (*activity based object costing*). Sumber daya diklasifikasikan berdasarkan sifat pengeluarannya seperti biaya personel, biaya listrik, biaya bahan habis pakai, dan bukan diklasifikasikan sebagai biaya pemasaran, biaya produksi yang umumnya digunakan. Hal yang sama juga diterapkan pada aktivitas. Aktivitas diklasifikasikan berdasarkan:

- Aktivitas yang berkaitan langsung dengan penyediaan layanan kesehatan bagi konsumen yang membutuhkan (*result producing activities*). Sebagai contoh: aktivitas pelayanan rawat jalan, pelayanan keluhan pasien
- Aktivitas yang mendukung secara langsung pada *result producing activities*. Sebagai contoh: aktivitas pelayanan gizi bagi pasien rawat inap
- Aktivitas jasa yang terdapat pada organisasi yang memberikan layanan bagi unit-unit *result producing activities*. Sebagai contoh: aktivitas pemeliharaan sarana listrik, aktivitas pengelolaan keuangan, aktivitas pengelolaan sumber daya manusia.

III. TAHAPAN PERHITUNGAN UNIT COST PAKET PELAYANAN

Untuk dapat menentukan unit cost paket pelayanan kesehatan dengan menggunakan sistem ABC, sebenarnya sistem akuntansi yang tersedia saat ini di

institusi pelayanan kesehatan tidak mendukung tetapi dengan melakukan modifikasi dan asumsi-asumsi maka perhitungan unit cost dengan menggunakan sistem ABC dapat dilakukan. Beberapa kesulitan dalam menerapkan sistem ABC pada manajemen pelayanan kesehatan adalah begitu banyaknya jenis pelayanan kesehatan yang diselenggarakan oleh satu institusi pelayanan kesehatan dan setiap jenis pelayanan kesehatan tersebut memiliki berbagai aktivitas. Untuk mengatasi kesulitan tersebut peranan Standar Operasional Prosedur untuk setiap jenis pelayanan yang diselenggarakan sangatlah penting. Peranan Komite Medik sangat penting dalam mengembangkan Standar Operasional Prosedur ini.

Unit cost pelayanan kesehatan yang dihasilkan merupakan salah satu aspek yang menjadi pertimbangan dalam menentukan tarif paket pelayanan kesehatan yang diselenggarakan oleh Balai Kesehatan.

Adapun tahapan perhitungan unit cost paket pelayanan tersebut adalah:²

1. identifikasi aktivitas
2. organisasikan aktivitas ke dalam pusat biaya
3. identifikasi biaya elemen utama
4. analisis hubungan antara aktivitas dengan biaya
5. identifikasi pemicu biaya

3.1. Identifikasi aktivitas

Yang dimaksud dengan identifikasi aktivitas pada tahap ini adalah melakukan pemetaan terhadap berbagai aktivitas yang dilaksanakan oleh Balai Kesehatan untuk menghasilkan layanan kesehatan bagi konsumen / pasien. Tahapan ini penting dilakukan karena tahapan ini akan menghasilkan informasi secara rinci mengenai berbagai proses yang terjadi di dalam Balai Kesehatan untuk menghasilkan layanan kesehatan.

Berbagai proses yang teridentifikasi selanjutnya dirinci menjadi beberapa sub proses dan setiap sub proses dirinci kembali menjadi berbagai aktivitas. Identifikasi proses dilakukan mulai dari proses yang terjadi pada tingkat pimpinan sampai dengan identifikasi proses di tingkat pelayanan langsung kepada pasien,

termasuk juga identifikasi pelayanan luar gedung bila memang layanan ini dilaksanakan oleh Balai Kesehatan.

Setiap proses, sub proses dan aktivitas yang berhasil diidentifikasi selalu memiliki luaran yang merupakan bentuk layanan yang diterima oleh konsumen, baik konsumen internal (mereka yang bekerja di institusi pelayanan kesehatan) maupun konsumen eksternal (pasien). Luaran yang berhasil diidentifikasi ini dapat digunakan oleh pimpinan balai untuk menilai apakah luaran tersebut memiliki nilai tambah (*added value*) ataupun tidak memiliki nilai tambah (*non added value*). Untuk luaran yang tidak memiliki nilai tambah maka pimpinan Balai Kesehatan dapat melakukan *improvement* sehingga mengubah luaran tersebut memiliki nilai tambah bagi konsumen.¹

Pada sistem ABC, pengelompokan aktivitas tidak dilakukan berdasarkan fungsi sesuai struktur organisasi yang berlaku di Balai Kesehatan tetapi pengelompokan dilakukan berdasarkan aktivitas yang berorientasi pada pelayanan pasien. Untuk memudahkan proses identifikasi, dapat dilakukan dengan menggunakan tabel di bawah ini:

Tabel 1.1 : Contoh Identifikasi Proses, Subproses, Luaran Dan Customer

No	Proses	Subproses	Luaran	Customer
1.	Proses A	Sub proses A-1	Luaran A-1	Staf administrasi
		Sub proses A-2	Luaran A-2	Staf Keuangan
		Sub proses A-3	Luaran A-3	Pasien

3.2. Organisasikan Aktivitas Ke Dalam Pusat Biaya

Mengorganisasikan aktivitas ke dalam pusat biaya bertujuan untuk mengelompokkan seluruh aktivitas yang telah berhasil diidentifikasi berdasarkan kesamaan aktivitas sesuai klasifikasi aktivitas. Klasifikasi tersebut berdasarkan aktiitas yang langsung berkaitan dengan konsumen / pasien (*result producing acitivities*), aktivitas yang mendukung aktivitas langsung pada pasien (*result*

contributing activities) dan aktivitas jasa yang mendukung *result producing activities* dan *result contributing activities*. Berikut contoh tabel pengelompokan aktivitas ke dalam pusat biaya berdasarkan kesamaan aktivitasnya.³

Tabel 1. Contoh pengelompokan aktivitas ke dalam pusat biaya

No	Aktivitas	Pusat Biaya
1	Pemeliharaan Gedung	Instalasi pemeliharaan
2	Pemeliharaan Kendaraan Operasional	Instalasi Pemeliharaan
3	Penggunaan Tilpun	Administrasi & Manajemen
4	Pembayaran pasien	Bagian Akuntansi - Adm
5	Pencatatan pasien ke dalam rekam medik	Bagian Rekam Medik – Adm
6	Pemakaian Bahan Habis Pakai Non Medis	Instalasi Rawat Jalan
7	Pelayanan keperawatan	Bagian Keperawatan
8	Pelayanan dokter spesialis	Bagian Pelayanan Medik

3.3. Identifikasi Elemen Biaya yang Utama.

Pada tahap identifikasi elemen biaya utama, setelah diidentifikasi seluruh biaya yang dikeluarkan oleh Balai Kesehatan maka dilakukan pengelompokan biaya ke dalam 2 kelompok besar yaitu:²

- Biaya langsung : merupakan biaya yang langsung dibebankan kepada konsumen / pasien sebagai biaya atas aktivitas yang diselenggarakan oleh Balai Kesehatan (*direct tracing*). Sebagai Contoh : Biaya visite dokter.
- Biaya tidak langsung : merupakan biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung kepada pasien melalui aktivitas langsung yang diterima oleh pasien.

Untuk dapat membebankan biaya tidak langsung ini dapat dilakukan dengan dua cara yaitu:

- Biaya tak langsung dibebankan kepada aktivitas yang langsung berdasarkan hubungan sebab akibat antara aktivitas dengan sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas tersebut. (*driver tracing*)
- Biaya tak langsung dibebankan kepada aktivitas secara acak (*allocation*)

Setelah diketahui biaya-biaya yang termasuk dalam kelompok biaya tak langsung maka informasi ini digunakan untuk melakukan pembebanan biaya tak langsung kepada aktivitas sesuai dengan falsafah sistem ABC sesuai dengan skema 1.1 pada halaman 3. Untuk melakukan pembebanan biaya kepada aktivitas, yang menjadi fokus utama adalah biaya tak langsung.

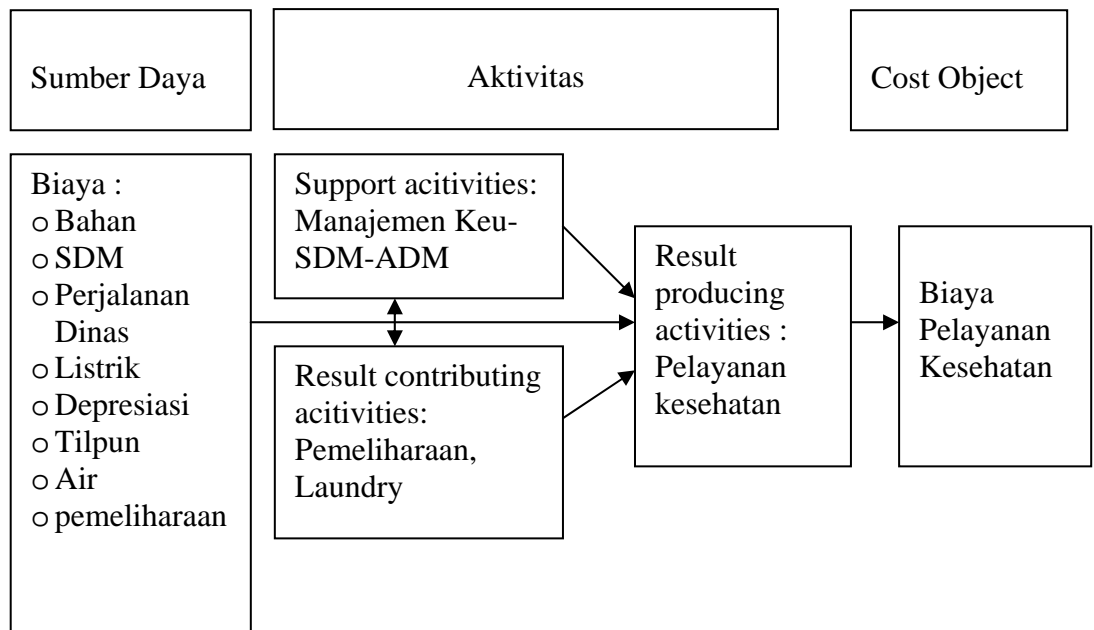
3.4. Analisis Hubungan antara Aktivitas dengan Biaya

Tahap ini merupakan salah satu tahapan yang penting karena penilaian hubungan aktivitas dengan biaya menjadi salah satu dasar pertimbangan untuk melakukan pembebanan biaya kepada aktivitas. Untuk dapat mengetahui biaya satuan satu jenis pelayanan kesehatan sesuai dengan falsafah utama pada sistem ABC maka terdapat dua tahapan pembebanan yaitu:

- Pembebanan biaya sumber daya kepada aktivitas
- Pembebanan biaya pada aktivitas kepada jenis pelayanan kesehatan yang diselenggarakan oleh Balai Kesehatan yang diterima oleh konsumen / pasien.

Pembebanan biaya merupakan tahap akhir dari perhitungan satuan biaya pelayanan setelah diketahui pemicu biaya untuk setiap aktivitas yang menyebabkan terjadinya biaya.²

Pada tahap analisis ini dilakukan pemilahan biaya untuk setiap sumber daya dan setiap biaya yang dipilah, ditelusuri pusat biayanya. Untuk dapat melakukan tahap ini terlebih dahulu digambarkan hubungan antara aktivitas dengan biaya sumber daya dan antara aktivitas dengan jenis pelayanan kesehatan yang diterima oleh pasien, seperti terlihat pada gambar di bawah ini:



Skema 1. Contoh Skema Pengolahan Data Untuk Pembebanan Sumber Daya kepada Aktivitas dan Pembebanan Aktivitas Kepada Layanan Kesehatan yang diselenggarakan oleh Institusi Kesehatan.¹

Berikut contoh hubungan antara pusat biaya dengan biaya yang terjadi untuk menyelenggarakan pelayanan medis di Balai Kesehatan:³

Tabel 3.2. : Hubungan antara pusat biaya dengan biaya yang terjadi pada Institusi Pelayanan Kesehatan.

No	Biaya	Pusat Biaya
1	Biaya gaji dan insentif	Administrasi, operasional, rawat jalan, penunjang
2.	Biaya utilisasi air, listrik, tilpun	Administrasi, operasional, rawat jalan, penunjang
3,	Biaya pendidikan dan latihan	Administrasi, operasional, rawat jalan, penunjang
4.	Biaya makan pasien	Operasional / Rawat Inap

3.5. Identifikasi pemicu biaya untuk melakukan pembebanan.

Setelah tahap analisis hubungan antara biaya dan pusat biayanya maka tahapan selanjutnya adalah mengidentifikasi pemicu biaya untuk setiap biaya yang terjadi pada setiap aktivitas yang telah berhasil diidentifikasi. Sebagai contoh, tabel di bawah ini menggambarkan pemicu biaya untuk beberapa contoh biaya yang biasanya terjadi di Balai Kesehatan: ³

No.	Biaya	Pemicu Biaya
1	Biaya gaji	1. jumlah dokter 2. jumlah paramedis 3. jumlah karyawan 4. jumlah konsumen / pasien yang dilayani
2.	Tunjangan struktural	Jumlah tenaga struktural
3.	Biaya Pemakaian Listrik	KWh
4.	Biaya Linen	Kilogram cucian
5.	Biaya makan pasien	1. Jumlah porsi makanan 2. jumlah orang hari
6.	Biaya utilisasi air	o Kubikasi air yang dipakai o Jumlah karyawan o Jumlah dokter o Jumlah paramedis

Beberapa alternatif untuk memudahkan pengalokasian biaya berdasarkan *cost drivernya* (pemicu biaya), *cost driver surrogate* (pengganti pemicu biaya) dan *driver multipliernya* dapat berupa:

- o *Conversion cost* : biaya konversi. Konversi biaya dilakukan apabila data atau informasi yang dibutuhkan tidak tersedia sehingga dilakukan konversi biaya. Konversi biaya dapat dilakukan berdasarkan data waktu pembelian, jadwal pengiriman barang, inflasi, dll.
- o *Consumption unit* : alternatif ini digunakan apabila terjadi perubahan biaya variabel akibat keputusan manajemen.

- *Labor based cost distribution* : biaya produksi tak langsung didistribusikan berdasarkan tenaga kerja langsung, misalnya biaya tunjangan jabatan didistribusikan berdasarkan jumlah tenaga kerja.
- *Demand based cost distribution* : penentuan *billing rate* suatu pelayanan pada *cost centre* dibebankan pada yang menggunakan pelayanan tersebut.
- *Piece rate distribution* : diterapkan pada bahan baku tak langsung yang sangat tergantung pada jenis pelayanan kesehatan yang dihasilkan.
- *Machine hour / cycle time cost distribution* : biaya didistribusikan berdasarkan jumlah waktu yang dibutuhkan untuk menghasilkan satu jenis pelayanan kesehatan.
- *Line / cell time cost distribution* : biaya didistribusikan berdasarkan waktu yang dibutuhkan oleh setiap alat dalam satu rangkaian proses pelayanan kesehatan.

Setelah dilakukan pembebanan setiap kelompok biaya pada jenis pelayanan kesehatan yang akan dihitung satuan biayanya maka penjumlahan dari setiap aktivitas berdasarkan kelompok biayanya akan menghasilkan satuan biaya untuk satu jenis pelayanan kesehatan. Pada tahap akhir dari perhitungan satuan biaya ini jangan lupa menambahkan biaya langsung yang dikonsumsi oleh pasien berupa alat dan bahan habis pakai yang digunakan secara individu dan dapat diukur penggunaannya secara langsung, seperti obat-obatan.

DAFTAR PUSTAKA

1. Mulyadi, *Activity Based Costing System*. Sistem Informasi Biaya untuk Pemberdayaan Karyawan, Pengurangan Biaya dan Penentuan Secara Akurat Kos Produk dan Jasa. Edisi 6 Cetakan 2. Universitas Gadjah Mada, 2007/
2. Hicks, D.T. *Activity Based Costing for small and Mid-size Business*, 1st ed. John Wiley & Sons. Inc. New York, 1992.
3. Elsa, P.S. Penentuan Unit Cost Paket Pelayanan Gawat Darurat Kebidahan Berdasarkan Sistem ABC. Tesis. Program Pasca Sarjana Institut Teknologi Bandung, 1998.