



Based Costing
Activity
Dalam Efisiensi Unit Cost Pelayanan
Rawat Inap Rumah Sakit

Buku ini hadir sebagai respons terhadap urgensi pengelolaan biaya pelayanan kesehatan yang semakin menuntut ketepatan, transparansi, dan efisiensi khususnya dalam konteks implementasi Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) dan kompleksitas tata kelola rumah sakit di era modern. Di tengah tekanan mempertahankan mutu layanan dan efisiensi operasional, perhitungan biaya yang akurat menjadi landasan krusial bagi pengambilan keputusan manajerial, pengendalian anggaran, penetapan tarif yang adil, serta perumusan strategi keberlanjutan rumah sakit.

Melalui pendekatan *Activity Based Costing* (ABC), buku ini menawarkan perspektif baru dan sistematis dalam mengurai biaya pelayanan rawat inap berdasarkan aktivitas riil yang terjadi di lapangan. ABC tidak hanya memberikan representasi biaya yang lebih realistik, tetapi juga membuka peluang bagi institusi kesehatan untuk merancang kebijakan keuangan yang lebih rasional dan berbasis data. Dengan bahasa yang lugas namun tetap ilmiah, buku ini menjadi referensi penting bagi praktisi rumah sakit, pengelola keuangan, akademisi, dan mahasiswa yang ingin memahami transformasi pengelolaan biaya layanan kesehatan secara lebih mendalam dan aplikatif.

Selamat membaca!



Office; Jl. Abiyasa, Ngantak, Bangunjiwo,
Kec. Kasihan, Kab. Bantul,
D.I. Yogyakarta

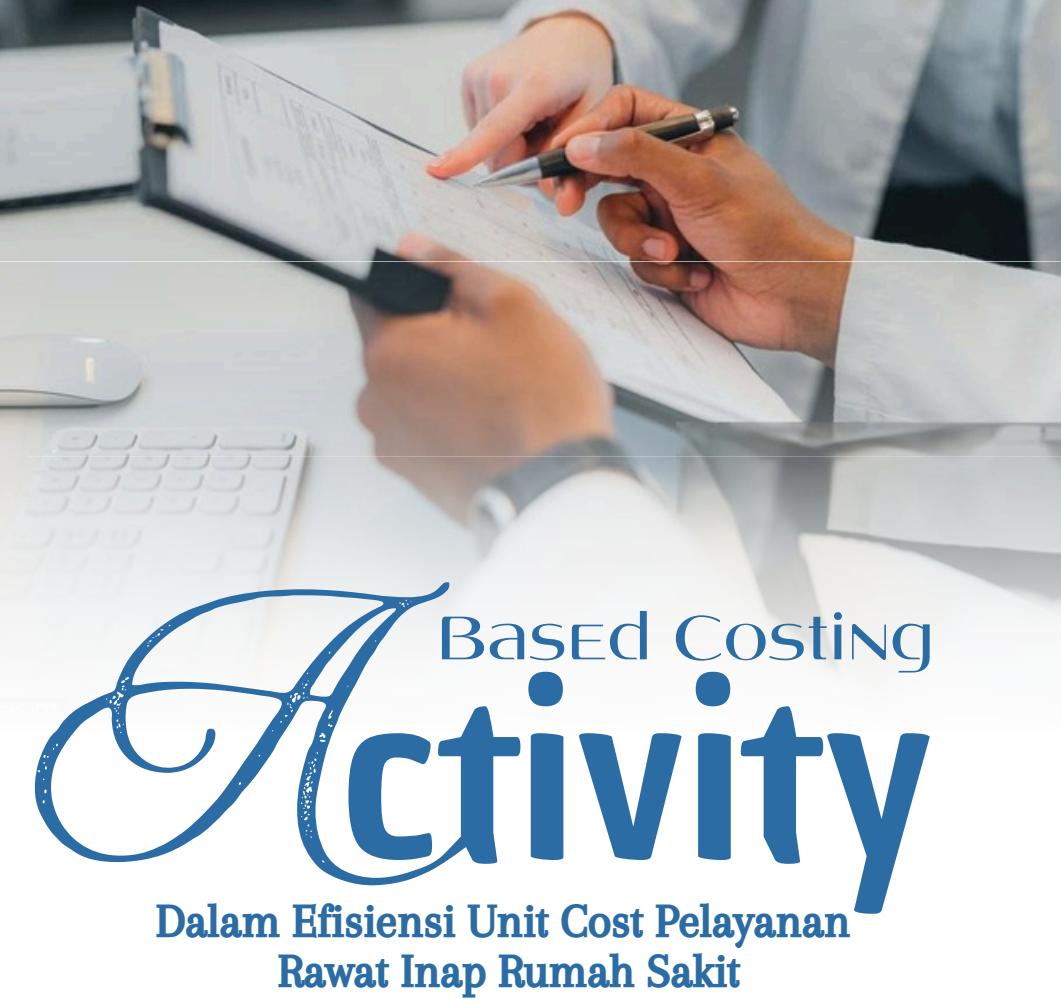


ISBN 978-634-04-1010-5

9 786340 410105

Dr.Mahfud,S.Kep.,MMR

Activity Based Costing:
Dalam Efisiensi Unit Cost Pelayanan
Rawat Inap Rumah Sakit



Dr.Mahfud,S.Kep.,MMR

Activity Based Costing

Dalam Efisiensi Biaya Pelayanan Rawat Inap Rumah Sakit

Penulis:
Dr. Mahfud, S. Kep., MMR



**UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 28 TAHUN 2014 TENTANG HAK CIPTA**

LINGKUP HAK CIPTA

Pasal 1

1. Hak Cipta adalah hak eksklusif pencipta yang timbul secara otomatis berdasarkan prinsip deklaratif setelah suatu ciptaan diwujudkan dalam bentuk nyata tanpa mengurangi pembatasan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

KETENTUAN PIDANA

Pasal 113

1. Setiap Orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp 100.000.000 (seratus juta rupiah).
2. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).
3. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun dan/ atau pidana denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
4. Setiap Orang yang memenuhi unsur sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang dilakukan dalam bentuk pembajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 10 (sepuluh) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp4.000.000.000,00 (empat miliar rupiah).

Activity Based Costing

Dalam Efisiensi Biaya Pelayanan Rawat Inap Rumah Sakit

Penulis:

Dr. Mahfud, S. Kep., MMR

All rights reserved

Hak Cipta Dilindungi Undang-undang
Hak Penerbitan pada Duta Media Press

ISBN: 978-634-04-1010-5

Editor:

Endi Rochaendi

Tata Letak Isi:

Syukron Jazuli

Desain Cover:

Ahyar Fatoni

iii + 105 hlm: 14 x 21 cm

Cetakan Pertama, Juni 2025

Nama penerbit;

PT. Duta Media Press

Alamat : Jl. Abiyasa, Ngentak, Bangunjiwo, Kasihan, Bantul Yogyakarta

Web : dutamediapress.com

Email : dutamediapres@gmail.com

No. wa : 0889-5849-917

Kata Pengantar

Puji syukur penulis panjatkan ke hadirat Allah SWT, karena atas rahmat dan karunia-Nya, buku yang berjudul "*Unit Cost Pelayanan Rawat Inap: Pendekatan Activity Based Costing untuk Efisiensi Rumah Sakit*" ini dapat diselesaikan. Buku ini hadir sebagai wujud kepedulian terhadap pentingnya pengelolaan biaya pelayanan kesehatan yang lebih akurat, transparan, dan efisien di tengah tuntutan era Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) serta dinamika pengelolaan rumah sakit yang semakin kompleks.

Perhitungan biaya pelayanan kesehatan yang akurat sangat dibutuhkan dalam pengambilan keputusan manajerial, pengendalian biaya, penetapan tarif yang wajar, serta perencanaan strategi keberlanjutan rumah sakit. Oleh karena itu, buku ini mengulas secara sistematis pendekatan *Activity Based Costing* (ABC) sebagai metode modern yang mampu memberikan gambaran biaya yang lebih realistik dan berbasis aktivitas.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan buku ini masih terdapat berbagai kekurangan. Oleh karena itu, kritik

dan saran yang membangun sangat penulis harapkan demi perbaikan pada edisi berikutnya.

Akhir kata, semoga buku ini dapat memberikan kontribusi positif bagi peningkatan mutu pelayanan kesehatan dan pengelolaan biaya yang lebih efektif dan efisien di rumah sakit di Indonesia.

Yogyakarta, Juni 2025

Dr. Mahfud, S. Kep., MMR

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
KATA PENGANTAR/ PRAKATA	iv
DAFTAR ISI	vi
BAB I PENDAHULUAN	1
BAB II ACTIVITY BASED COSTING	4
A. <i>Activity based costing (ABC)</i>	4
B. Konsep dasar ABC	10
1. Aktivitas	10
2. <i>Cost pool</i>	13
3. <i>Cost driver</i>	21
4. Objek biaya (<i>cost object</i>).....	28
C. Langkah-langkah penerapan ABC.....	42
D. Manfaat ABC.....	48
E. Kelebihan dan kekurangan ABC	52
F. Penerapan ABC di sektor manufaktur dan Kesehatan.....	52
BAB III UNIT COST	59
A. Pengertian <i>UNIT COST</i>	59
1. <i>Unit Cost</i> dalam Konteks Pelayanan Kesehatan.....	61
2. Komponen <i>Unit Cost</i> dalam Layanan Kesehatan.....	63
B. Klasifikasi <i>Unit Cost</i>	65
C. Jenis-jenis <i>unit cost</i> dalam pelayanan Kesehatan	68
D. Fungsi dan Manfaat Perhitungan <i>Unit Cost</i>	69
BAB IV EFISIENSI RUMAH SAKIT	75
A. Konsep Efisiensi Dalam Pelayanan Kesehatan	75
B. Jenis Efisiensi dalam Pelayanan Kesehatan	76

C. Indikator efisiensi dalam pelayanan Kesehatan	77
D. Faktor yang Mempengaruhi Efisiensi.....	81
E. Pentingnya efisiensi dalam pelayanan Kesehatan	83
F. Tantangan dalam Mewujudkan Efisiensi.....	85
G. Strategi Peningkatan Efisiensi pelayanan Kesehatan	88
BAB V SIMPULAN DAN SARAN	92
DAFTAR PUSTAKA.....	107
Biodata penulis	102

BAB 1

PENDAHULUAN

Perkembangan dunia kesehatan di Indonesia terus mengalami perubahan yang signifikan, baik dari sisi regulasi maupun teknologi pelayanan. Rumah sakit sebagai institusi pelayanan kesehatan dituntut untuk mampu menyelenggarakan pelayanan yang bermutu dan efisien, baik oleh rumah sakit pemerintah maupun swasta. Kualitas pelayanan ini tidak hanya ditentukan oleh kemampuan medis, tetapi juga sangat dipengaruhi oleh sistem manajemen dan akuntansi biaya yang diterapkan. Dalam konteks ini, kemampuan rumah sakit dalam menghitung biaya pelayanan secara akurat menjadi salah satu faktor penting dalam menentukan efisiensi dan keberlanjutan operasional rumah sakit (Supriyanto, 2011).

Seiring dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional (SJSN), pemerintah Indonesia mulai mengembangkan sistem penjaminan kesehatan nasional untuk menjamin akses pelayanan kesehatan bagi seluruh masyarakat, khususnya masyarakat miskin dan tidak mampu. Salah satu program yang diimplementasikan adalah Jaminan Kesehatan Masyarakat (Jamkesmas) yang kemudian terintegrasi ke dalam Jaminan

Kesehatan Nasional (JKN). Program ini didanai oleh pemerintah dan bertujuan memberikan pelayanan kesehatan tanpa hambatan finansial bagi kelompok kurang mampu (Kemenkes RI, 2010).

Namun, implementasi program Jamkesmas menuntut rumah sakit untuk menyesuaikan tarif pelayanannya sesuai standar yang telah ditetapkan pemerintah. Hal ini sering kali menimbulkan tantangan tersendiri bagi rumah sakit, terutama rumah sakit swasta, dalam menjaga keseimbangan antara kualitas layanan dan efisiensi biaya. Ketidakakuratan dalam perhitungan biaya unit atau *unit cost* berisiko menyebabkan ketidaksesuaian antara biaya riil dengan tarif yang ditetapkan pemerintah, yang pada akhirnya dapat berdampak pada keberlanjutan operasional rumah sakit (Fibrianti & Widodo, 2020).

Selama ini, sebagian besar rumah sakit di Indonesia masih menggunakan sistem perhitungan biaya tradisional atau konvensional, yang sering kali tidak mencerminkan konsumsi sumber daya yang sebenarnya. Sistem ini hanya membagi biaya secara merata berdasarkan volume layanan tanpa mempertimbangkan kompleksitas dan variasi aktivitas yang terlibat dalam pelayanan kesehatan. Oleh karena itu, sistem ini dianggap tidak cukup akurat dalam pengambilan keputusan manajerial (Mulyadi, 2014). Sebagai solusi terhadap kelemahan tersebut, metode *Activity Based Costing* (ABC) diperkenalkan

sebagai pendekatan modern dalam akuntansi biaya. Metode ini menghitung biaya berdasarkan aktivitas nyata yang mengonsumsi sumber daya dan mengaitkannya langsung ke objek biaya seperti produk atau layanan. Dengan demikian, ABC memberikan informasi biaya yang lebih akurat dan relevan untuk pengambilan keputusan (Hansen & Mowen, 2009). Di sektor rumah sakit, penerapan ABC dapat membantu manajemen dalam menentukan unit cost yang lebih tepat, mengidentifikasi aktivitas yang tidak bernilai tambah, serta merancang strategi efisiensi biaya tanpa mengorbankan kualitas layanan.

BAB II

ACTIVITY BASED COSTING

A. *Activity Based Costing (ABC)*

Dalam era globalisasi dan kompetisi bisnis yang semakin dinamis, organisasi dituntut untuk memiliki sistem informasi biaya yang akurat, relevan, dan mendukung pengambilan keputusan strategis. Sistem biaya konvensional yang hanya mendasarkan alokasi biaya overhead pada satu dasar distribusi seperti jam kerja langsung atau jumlah unit produk sering kali menghasilkan informasi yang menyesatkan, terutama dalam organisasi dengan struktur biaya kompleks dan beragam produk atau layanan (Horngren, Datar, & Rajan, 2014). *Activity Based Costing (ABC)* hadir sebagai pendekatan yang lebih mutakhir dan komprehensif dalam menentukan biaya. ABC menawarkan solusi dengan menelusuri konsumsi sumber daya melalui aktivitas yang terjadi dalam proses produksi maupun pelayanan, sehingga informasi biaya yang dihasilkan lebih akurat dan dapat dipertanggungjawabkan secara manajerial (Hansen & Mowen, 2015).

1. Pengertian *Activity Based Costing*

Dalam lingkungan bisnis modern yang kompetitif dan dinamis, kebutuhan akan sistem penentuan biaya yang akurat dan relevan semakin meningkat. Perusahaan dan organisasi dituntut untuk memiliki informasi biaya yang dapat diandalkan sebagai dasar dalam pengambilan keputusan manajerial dan strategi bisnis. Salah satu pendekatan akuntansi biaya yang muncul sebagai solusi terhadap keterbatasan sistem biaya tradisional adalah *Activity Based Costing* (ABC). *Activity Based Costing* (ABC) merupakan suatu pendekatan sistem biaya yang memfokuskan pada aktivitas sebagai dasar utama dalam pengumpulan dan pengalokasian biaya. ABC dirancang untuk memberikan informasi biaya yang lebih akurat dengan menelusuri bagaimana sumber daya dikonsumsi oleh aktivitas, dan bagaimana aktivitas tersebut kemudian dikonsumsi oleh produk, layanan, atau pelanggan. Konsep dasar dari ABC menyatakan bahwa produk atau jasa tidak secara langsung mengonsumsi biaya, melainkan melalui aktivitas yang dilakukan oleh

organisasi. Oleh karena itu, dalam penerapan metode ini, langkah pertama adalah mengidentifikasi aktivitas yang ada, menelusuri biaya ke masing-masing aktivitas, lalu mengalokasikan biaya aktivitas tersebut ke objek biaya (*cost object*) seperti produk, layanan, atau pelanggan berdasarkan tingkat konsumsi aktivitasnya (Kaplan & Cooper, 1998). Menurut Kaplan dan Cooper (1998), dua tokoh utama dalam pengembangan metode ini, *activity based costing* didefinisikan sebagai: "*Activity-Based Costing is a method that assigns costs to products and services based on the resources that they consume.*" artinya, ABC memberikan pendekatan yang lebih logis dan realistik dalam menghitung biaya dengan memperhatikan sejauh mana suatu produk atau jasa mengonsumsi aktivitas dan sumber daya. Sebagai contoh, dalam sebuah rumah sakit, pasien tidak hanya dikenakan biaya berdasarkan lama hari rawat inap, tetapi juga berdasarkan aktivitas yang dilakukan selama perawatan seperti pemeriksaan laboratorium, tindakan medis, konsultasi dokter

spesialis, dan penggunaan ruang operasi. Dengan pendekatan ABC, setiap aktivitas tersebut akan dikenakan tarif berdasarkan pemakaian aktual sumber daya, sehingga total biaya pelayanan yang ditanggung pasien lebih mencerminkan konsumsi riil terhadap layanan rumah sakit. Dalam praktiknya, ABC tidak hanya digunakan dalam sektor manufaktur, tetapi juga telah berkembang luas dalam sektor jasa, termasuk rumah sakit, universitas, perusahaan jasa keuangan, hingga lembaga pemerintahan. ABC telah terbukti membantu manajemen dalam:

- Menetapkan harga produk atau jasa secara lebih tepat.
- Mengidentifikasi aktivitas yang tidak bernilai tambah (*non-value added*).
- Melakukan pengendalian biaya secara lebih efektif.
- Menyediakan informasi yang andal untuk pengambilan keputusan strategis seperti *outsourcing*, desain ulang proses, dan pengembangan produk baru.

Dengan demikian, ABC tidak hanya merupakan teknik penghitungan biaya, tetapi juga alat manajemen yang strategis. Penggunaannya dapat meningkatkan efisiensi organisasi dan mendukung pencapaian keunggulan kompetitif dalam jangka panjang.

2. Tujuan ABC

Tujuan utama dari penerapan *sistem Activity Based Costing* adalah untuk memperbaiki kelemahan yang terdapat dalam sistem biaya tradisional, khususnya dalam alokasi biaya *overhead* yang sering kali dilakukan secara rata atau tidak proporsional (Horngren et al., 2014). Adapun tujuan dari ABC secara spesifik yaitu:

- (1) Meningkatkan akurasi penentuan biaya produk atau jasa ABC memberikan alokasi biaya yang lebih akurat berdasarkan aktivitas yang benar-benar dikonsumsi oleh produk atau jasa tertentu (Kaplan & Cooper, 1998).
- (2) Mengidentifikasi aktivitas yang tidak bernilai tambah (*Non-value added activities*). Dengan menguraikan aktivitas secara rinci,

organisasi dapat meninjau dan menghilangkan aktivitas yang tidak memberikan nilai bagi pelanggan (Hansen & Mowen, 2015).

- (3) Meningkatkan efisiensi dan efektivitas proses bisnis informasi biaya berbasis aktivitas membantu manajemen dalam menganalisis proses secara menyeluruh dan melakukan perbaikan pada aktivitas yang memerlukan efisiensi (Kaplan & Anderson, 2004).
- (4) Menyediakan dasar pengambilan keputusan yang lebih baik, dengan informasi biaya yang lebih akurat, keputusan strategis seperti penetapan harga, *outsourcing*, penutupan produk atau layanan yang tidak menguntungkan, hingga optimalisasi sumber daya dapat dilakukan dengan lebih tepat (Horngren et al., 2014).

B. Konsep dasar dalam ABC

Penerapan *Activity Based Costing* (ABC) melibatkan pemahaman atas beberapa konsep utama yang menjadi pondasi bagi sistem ini. Salah satu

konsep sentral dalam ABC adalah aktivitas, karena aktivitaslah yang mengonsumsi sumber daya dan menghasilkan *output*, yang kemudian dikaitkan dengan objek biaya seperti produk, jasa, atau pelanggan (Horngren, Datar, & Rajan, 2014) :

a. Aktivitas

Dalam kerangka sistem ABC, aktivitas didefinisikan sebagai segala bentuk pekerjaan, proses, atau kegiatan yang dilakukan dalam organisasi yang menggunakan sumber daya (biaya) dan menghasilkan output (produk atau jasa). Aktivitas menjadi unit analisis utama dalam sistem ABC dan dianggap sebagai penyebab utama (*cost driver*) dari penggunaan sumber daya (Hansen & Mowen, 2015). ABC mengasumsikan bahwa biaya tidak langsung ditelusuri ke produk, tetapi terlebih dahulu ditelusuri ke aktivitas, kemudian dari aktivitas ke produk atau jasa.

Dengan kata lain, aktivitas menjelaskan mengapa biaya terjadi dan bagaimana biaya tersebut dapat dikendalikan.

1) Karakteristik Aktivitas

Menurut Kaplan dan Cooper (1998), aktivitas dalam ABC memiliki beberapa karakteristik utama berikut:

- (a) Mengonsumsi sumber daya (*resources*):
Setiap aktivitas menggunakan input seperti tenaga kerja, listrik, bahan baku, atau peralatan untuk dijalankan.
- (b) Menghasilkan *output*: Output bisa berupa produk, layanan, dokumen, atau hasil kerja lainnya.
- (c) Dapat diidentifikasi dan diukur: Aktivitas harus dapat dipecah dan dikategorikan, serta ditelusuri secara sistematis menggunakan penggerak biaya (*cost driver*) yang sesuai.

Karakteristik ini penting agar aktivitas dapat digunakan sebagai dasar pengalokasian biaya yang lebih akurat dan mencerminkan konsumsi aktual atas sumber daya dalam organisasi (Kaplan & Anderson, 2004).

2) Jenis-jenis aktivitas dalam ABC

Aktivitas dalam sistem ABC diklasifikasikan menurut hubungannya

dengan objek biaya (produk atau jasa). Hansen dan Mowen (2015) mengelompokkan aktivitas dalam lima kategori utama:

- (a) *Unit-Level Activities*: aktivitas yang dilakukan setiap kali satu unit produk dibuat. Contoh: penggunaan bahan baku, inspeksi produk.
- (b) *Batch-Level Activities*: aktivitas yang dilakukan setiap kali satu kelompok produk diproses. Contoh: *set-up* mesin, pengiriman *batch*, pengujian *batch*.
- (c) *Product-Level Activities*: aktivitas yang mendukung produksi suatu produk tertentu. Contoh: desain produk, pemeliharaan spesifikasi produk.
- (d) *Customer-Level Activities*: aktivitas yang berkaitan dengan pelanggan tertentu. Contoh: kunjungan pelanggan, layanan purna jual.
- (e) *Facility-Level Activities*: aktivitas yang mendukung seluruh operasi perusahaan. Contoh: pemeliharaan gedung, keamanan, manajemen umum.

Contoh aktivitas dalam konteks Rumah Sakit dengan pendekatan ABC diterapkan:

Aktivitas	Sumber daya yang digunakan	<i>Output</i>
Pendaftaran pasien	Tenaga administrasi, sistem informasi	Formulir & data pasien
Pemeriksaan laboratorium	Reagen, alat uji, teknisi lab	Hasil lab
Tindakan medis	Tenaga medis, peralatan	Layanan tindakan
Sterilisasi alat	Alat sterilisasi, air, Listrik	Alat steril
Edukasi pasien	Perawat edukator, leaflet	Pemahaman pasien

b. *Cost Pool*

Dalam sistem *Activity Based Costing* (ABC), konsep *cost pool* memiliki peran penting sebagai bagian dari proses alokasi biaya yang lebih akurat. *Cost pool* didefinisikan sebagai kumpulan biaya yang dikelompokkan berdasarkan aktivitas yang homogen (serupa), yang nantinya akan dialokasikan ke produk atau jasa melalui *cost driver* (Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

Dengan kata lain, *cost pool* adalah semacam wadah atau kategori yang menampung semua biaya yang terkait dengan aktivitas tertentu, seperti aktivitas produksi, pengemasan, atau layanan pelanggan. Biaya-biaya tersebut meliputi biaya tenaga kerja tidak langsung, biaya

penyusutan peralatan, listrik, bahan pendukung, serta berbagai *overhead* lainnya.

Setiap *cost pool* dalam ABC dikaitkan langsung dengan satu aktivitas tertentu, sehingga alokasi biaya tidak lagi menggunakan satu basis tunggal seperti dalam sistem konvensional (misalnya, jam kerja langsung), tetapi berdasarkan *cost driver* yang lebih relevan dengan aktivitas tersebut (Hansen & Mowen, 2015). Pendekatan ini memberikan gambaran yang lebih realistik mengenai bagaimana biaya benar-benar terjadi dalam organisasi. Sebagai ilustrasi, dalam konteks rumah sakit, *cost pool* dapat dibentuk untuk aktivitas seperti:

Aktivitas	Komponen dalam <i>Cost Pool</i>
Pemeriksaan laboratorium	Reagen, biaya teknisi, penyusutan alat laboratorium
Edukasi pasien	Gaji perawat edukator, biaya pencetakan leaflet
Tindakan medis	Tenaga dokter/spesialis, alat kesehatan, obat-obatan

Jadi, setiap aktivitas akan memiliki *cost pool* masing-masing. Total biaya dalam *cost pool* kemudian dialokasikan ke pasien berdasarkan *cost driver* yang mencerminkan konsumsi aktual atas

aktivitas tersebut, seperti jumlah pemeriksaan, jumlah sesi edukasi, atau frekuensi tindakan medis. Penerapan *cost pool* dalam ABC memungkinkan manajer untuk melihat dan memahami hubungan antara biaya, aktivitas, dan objek biaya secara lebih mendalam. Hal ini bermanfaat dalam melakukan efisiensi, pengendalian biaya, serta pengambilan keputusan manajerial dan strategis (Kaplan & Cooper, 1998).

1) Fungsi *cost pool* dalam ABC

System ABC dalam pembentukan *cost pool* memiliki fungsi strategis dalam menyusun informasi biaya yang akurat dan relevan.

Cost pool membantu organisasi dalam mengelompokkan biaya berdasarkan aktivitas tertentu, sehingga proses pengalokasian biaya ke objek biaya menjadi lebih terstruktur dan logis (Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

Fungsi utama dari *cost pool* dalam ABC adalah sebagai berikut:

- (a) Mengorganisasi biaya secara sistematis berdasarkan jenis aktivitas.

Dengan mengelompokkan biaya menurut aktivitas tertentu (misalnya, aktivitas pemeriksaan laboratorium atau aktivitas edukasi pasien), organisasi dapat memahami sumber-sumber utama pengeluaran secara lebih terfokus.

- (b) Memudahkan alokasi biaya secara akurat.

Karena biaya telah dikelompokkan dalam *cost pool* yang merepresentasikan aktivitas homogen, maka alokasi ke produk atau jasa melalui *cost driver* menjadi lebih tepat, mencerminkan konsumsi aktual sumber daya (Hansen & Mowen, 2015).

- (c) Mendukung pelacakan biaya yang lebih logis.

Sistem ini jauh lebih transparan dibandingkan sistem biaya tradisional yang sering kali mengalokasikan biaya *overhead* secara *arbitrer* (misalnya hanya berdasarkan jam kerja langsung), tanpa mempertimbangkan sebab utama terjadinya biaya (Kaplan & Cooper, 1998). Contoh *cost pool* dalam organisasi Rumah Sakit:

Jika menerapkan sistem ABC, contoh *cost pool* yang dapat dibentuk berdasarkan aktivitas adalah:

Aktivitas	Contoh biaya dalam <i>Cost Pool</i>
Pendaftaran pasien	Gaji staf administrasi, biaya sistem informasi, alat tulis kantor
Pemeriksaan laboratorium	Reagen, gaji teknisi lab, penyusutan alat laboratorium
Pelayanan tindakan medis	Honor dokter, penggunaan peralatan medis, bahan habis pakai
Edukasi kesehatan pasien	Gaji perawat edukator, biaya materi edukasi (<i>leaflet, banner</i>)
Sterilisasi alat medis	Biaya listrik, air, peralatan sterilisasi, gaji staf sterilisasi
Layanan purna rawat	Biaya <i>follow-up</i> , konsultasi ulang, pengelolaan rekam medis

Dengan adanya *cost pool*, biaya tidak langsung dibebankan secara rata ke semua pasien atau unit layanan, melainkan berdasarkan aktivitas aktual yang mereka gunakan. Hal ini meningkatkan transparansi dan akurasi dalam penetapan biaya pelayanan serta mendukung pengambilan keputusan manajerial yang lebih baik.

2) Tahapan pembentukan *cost pool* dalam ABC

Pembentukan *cost pool* dalam sistem *Activity Based Costing* (ABC) tidak dilakukan

secara sembarangan, tetapi melalui serangkaian tahapan sistematis untuk memastikan bahwa biaya yang dialokasikan benar-benar mencerminkan aktivitas yang dikonsumsi. Proses ini memungkinkan perusahaan atau organisasi memperoleh gambaran biaya yang lebih akurat dan mendalam, sehingga dapat mendukung pengambilan keputusan yang lebih baik (Horngren, Datar, & Rajan, 2014). Berikut adalah tahapan pembentukan *cost pool* dalam sistem ABC:

(a) Identifikasi aktivitas

Tahap pertama adalah mengidentifikasi semua aktivitas utama yang mengonsumsi sumber daya dalam proses operasional. Aktivitas ini bisa bersifat langsung seperti pengemasan produk dalam industri manufaktur, atau penyusunan laporan medis dalam konteks rumah sakit. Aktivitas yang relevan harus bersifat homogen dan dapat diukur (Kaplan & Cooper, 1998).

(b) Pengelompokan biaya

Setelah aktivitas diidentifikasi, selanjutnya mengumpulkan semua biaya yang secara langsung berkaitan dengan aktivitas tersebut. Biaya-biaya ini diklasifikasikan ke dalam satu *cost pool* untuk tiap aktivitas. Misalnya, untuk aktivitas “pemeriksaan laboratorium,” semua biaya seperti reagen, penyusutan alat, dan gaji teknisi dikumpulkan dalam satu *cost pool* (Hansen & Mowen, 2015).

(c) Penentuan *cost driver*

Cost driver adalah faktor penyebab timbulnya biaya pada suatu aktivitas. Dalam ABC, pemilihan *cost driver* harus mewakili konsumsi aktual atas aktivitas tersebut. Contoh, *cost driver* untuk aktivitas “pengemasan produk” bisa jumlah unit yang dikemas, sedangkan untuk “penyusunan laporan medis” bisa berupa jumlah laporan yang disusun.

(d) Penghitungan tarif per *cost driver*

Setelah *cost pool* dan *cost driver* ditetapkan berikutnya menghitung tarif per *cost driver* menggunakan rumus:

$$\text{Tarif Cost Driver} = \frac{\text{Jumlah total } cost \text{ driver}}{\text{Total biaya dalam } cost \text{ pool}}$$

Contoh: Jika total biaya aktivitas sterilisasi alat medis adalah Rp10.000.000 dan total frekuensi sterilisasi sebanyak 500 kali, maka tarif per sterilisasi adalah Rp20.000.

(e) Alokasi biaya ke produk atau jasa

Terakhir, biaya dari setiap aktivitas dialokasikan ke produk atau jasa berdasarkan seberapa besar aktivitas tersebut dikonsumsi. Misalnya, jika pasien A menjalani 3 kali sterilisasi alat medis, maka biaya yang dialokasikan adalah $3 \times \text{Rp}20.000 = \text{Rp}60.000$.

Tahapan ini memungkinkan alokasi biaya yang lebih adil dan akurat dibandingkan sistem tradisional yang hanya mengandalkan volume produksi sebagai dasar pembebanan biaya. ABC

membantu organisasi dalam memahami hubungan sebab-akibat antara aktivitas, sumber daya, dan objek biaya secara lebih transparan.

c. *Cost driver*

Cost driver adalah faktor penyebab timbulnya biaya atau variabel yang memengaruhi besar kecilnya biaya suatu aktivitas. Dalam konteks sistem *Activity Based Costing* (ABC), *cost driver* berfungsi sebagai penghubung antara aktivitas (*cost pool*) dengan objek biaya seperti produk atau jasa, serta sebagai dasar dalam pembebanan biaya aktivitas tersebut (Hansen & Mowen, 2015). Konsep dasar dari *cost driver* adalah bahwa biaya tidak terjadi secara acak, tetapi dipicu oleh aktivitas tertentu yang memiliki frekuensi atau intensitas tertentu. Maka dari itu, pemilihan *cost driver* yang tepat sangat penting agar alokasi biaya mencerminkan konsumsi aktual atas sumber daya.

Menurut Horngren, Datar, dan Rajan (2014), *cost driver* dalam ABC adalah alat untuk mengalokasikan biaya secara adil dan objektif berdasarkan hubungan sebab-akibat antara aktivitas dan produk. Misalnya, jika aktivitas "pengujian produk" dilakukan 10 kali untuk Produk A dan 2 kali untuk Produk B, maka

Produk A seharusnya menanggung proporsi biaya pengujian yang lebih besar.

1) Jenis-jenis *Cost Driver*

Cost driver dalam ABC dapat dibedakan berdasarkan jenis aktivitasnya:

Jenis Aktivitas	Contoh <i>Cost Driver</i>
<i>Unit-Level Activities</i>	Jumlah unit produk
<i>Batch-Level Activities</i>	Jumlah <i>batch</i> produksi
<i>Product-Level Activities</i>	Jumlah jenis produk
<i>Customer-Level Activities</i>	Jumlah interaksi dengan pelanggan
<i>Facility-Level Activities</i>	Luas area, jam mesin, atau biaya tetap umum

Sebagai contoh dalam konteks rumah sakit

Aktivitas	<i>Cost Driver</i>
Pemeriksaan laboratorium	Jumlah tes laboratorium
Tindakan medis	Jumlah prosedur/Tindakan
Edukasi pasien	Jumlah sesi edukasi
Sterilisasi alat	Jumlah proses sterilisasi
Pendaftaran pasien	Jumlah pasien yang terdaftar

Pilihan *cost driver* yang tepat sangat penting untuk efektivitas sistem ABC. Jika *cost driver* tidak mewakili konsumsi aktual aktivitas, maka biaya yang dibebankan ke produk atau jasa akan tetap bias dan kurang relevan untuk pengambilan keputusan. Kaplan dan Cooper (1998), pengagas utama sistem ABC, menekankan bahwa cost

driver seharusnya mencerminkan hubungan sebab-akibat yang kuat, bukan sekadar variabel pembagi biaya. Oleh karena itu, organisasi perlu melakukan analisis aktivitas secara menyeluruh untuk mengidentifikasi driver yang paling tepat dan efisien.

2) Cara menentukan *cost driver* yang tepat

Menentukan *cost driver* yang tepat merupakan langkah krusial dalam penerapan *sistem Activity Based Costing* (ABC). Pemilihan *cost driver* yang sesuai akan menentukan seberapa akurat biaya aktivitas dialokasikan ke produk atau jasa, dan pada akhirnya memengaruhi kualitas informasi biaya yang digunakan oleh manajemen. Menurut Hansen dan Mowen (2015), *cost driver* yang baik adalah yang memiliki hubungan sebab-akibat yang logis dan kuat dengan aktivitas, serta mudah diukur dan diterapkan secara praktis. Beberapa kriteria utama dalam menentukan *cost driver* yang tepat antara lain:

(a) Relevan dengan Aktivitas

Cost driver harus mencerminkan seberapa besar suatu aktivitas dikonsumsi oleh produk

atau jasa. Artinya, produk atau jasa yang menggunakan lebih banyak aktivitas seharusnya menerima alokasi biaya yang lebih besar. Misalnya, jumlah pasien yang menjalani tindakan operasi dapat menjadi *cost driver* untuk aktivitas penggunaan ruang operasi di rumah sakit.

(b) Dapat diukur

Cost driver yang dipilih harus memiliki data kuantitatif yang tersedia dan dapat dikumpulkan secara konsisten. Pengukuran ini penting agar biaya dapat dihitung secara objektif dan dapat dipertanggungjawabkan. Contoh, jumlah jam mesin atau jumlah kunjungan pasien dapat digunakan sebagai *cost driver* yang terukur (Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

(c) Praktis dan Efisien

Selain relevan dan terukur, *cost driver* harus realistik dan efisien untuk diterapkan dalam sistem pelaporan biaya. Biaya dan usaha yang dikeluarkan untuk mengumpulkan data *cost driver* tidak boleh

melebihi manfaat informasi yang dihasilkan. Dalam praktiknya, perusahaan sering kali memilih driver yang sederhana namun masih cukup mencerminkan konsumsi aktivitas (Kaplan & Cooper, 1998).

(d) Korelasi Tinggi

Idealnya, *cost driver* memiliki hubungan yang kuat (korelasi tinggi) dengan biaya aktivitas. Semakin tinggi korelasi antara driver dan aktivitas, semakin akurat biaya dapat dialokasikan ke produk atau jasa. Analisis statistik atau regresi kadang digunakan untuk menguji kekuatan korelasi ini. Dengan mempertimbangkan keempat kriteria, organisasi dapat memilih *cost driver* yang tidak hanya akurat, tetapi juga efisien dan mudah diimplementasikan dalam sistem manajerial sehari-hari. Hal ini penting untuk menjamin keandalan sistem ABC dalam mendukung keputusan bisnis.

3) Manfaat penggunaan *cost driver* dalam ABC

Cost driver merupakan elemen kunci dalam sistem *Activity Based Costing* (ABC) karena menjadi dasar dalam mengalokasikan biaya aktivitas ke produk atau jasa secara proporsional dan akurat. Penggunaan *cost driver* yang tepat memberikan berbagai manfaat strategis dan operasional bagi organisasi.

(a) Meningkatkan Akurasi Pembebanan Biaya ke Produk/Jasa.

Sistem ABC yang menggunakan *cost driver* mampu menelusuri biaya secara lebih tepat berdasarkan konsumsi aktual aktivitas oleh produk atau jasa. Hal ini jauh lebih akurat dibandingkan pendekatan konvensional yang hanya menggunakan satu basis alokasi seperti jam kerja langsung atau unit produk (Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

(b) Menghindari distorsi Biaya.

Dengan menggunakan *cost driver* yang relevan, distorsi alokasi biaya *overhead* dapat diminimalkan, sehingga perusahaan dapat menghindari situasi di mana produk dengan

volume kecil menanggung biaya *overhead* yang terlalu besar, atau sebaliknya. Hal ini sangat penting dalam lingkungan dengan banyak produk dan proses kompleks (Hansen & Mowen, 2015).

(c) Menyediakan Informasi Manajerial untuk Pengambilan Keputusan.

Informasi biaya yang akurat dan terperinci berdasarkan *cost driver* dapat digunakan oleh manajemen untuk mengidentifikasi area yang tidak efisien, mengevaluasi profitabilitas produk, menetapkan harga jual, serta merencanakan strategi seperti *outsourcing*, inovasi produk, atau peningkatan proses (Kaplan & Cooper, 1998).

(d) Memungkinkan Analisis Aktivitas yang Boros

Penggunaan *cost driver* memungkinkan identifikasi aktivitas yang paling banyak mengonsumsi sumber daya, sehingga manajemen dapat melakukan pengendalian dan perbaikan terhadap aktivitas-aktivitas yang dianggap boros atau tidak bernalih tambah (*non-value-added activities*). Dengan demikian, organisasi dapat meningkatkan

efisiensi operasional secara keseluruhan (Drury, 2018).

Secara keseluruhan, *cost driver* dalam sistem ABC tidak hanya berfungsi sebagai alat alokasi biaya, tetapi juga sebagai alat analisis manajerial yang mendalam. Organisasi yang berhasil mengimplementasikan *cost driver* secara tepat akan mendapatkan informasi biaya yang lebih objektif, efisien, dan relevan, sehingga mendukung keunggulan kompetitif jangka panjang.

d. Objek biaya (*cost object*)

Dalam sistem akuntansi biaya, termasuk pendekatan *Activity Based Costing* (ABC), objek biaya (*cost object*) merupakan unsur sentral karena menjadi tujuan akhir dari pengalokasian biaya. Cost object didefinisikan sebagai: “Segala sesuatu yang ingin dihitung biayanya oleh organisasi, seperti produk, jasa, pelanggan, proyek, departemen, atau aktivitas tertentu” (Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

Dengan kata lain, objek biaya adalah sasaran penghitungan biaya, yakni output dari aktivitas organisasi yang memerlukan pelacakan dan pengalokasian biaya secara akurat. Hal ini mencakup

berbagai entitas tergantung kebutuhan informasi manajerial, antara lain:

- (a) Produk fisik (contoh: obat, makanan pasien, peralatan medis),
- (b) Layanan (contoh: tindakan bedah, konsultasi dokter),
- (c) Pelanggan (contoh: pasien rawat inap, pasien BPJS),
- (d) Proyek (contoh: program promosi kesehatan),
- (e) Departemen (contoh: instalasi gawat darurat, laboratorium),
- (f) Aktivitas internal (contoh: sterilisasi alat, edukasi pasien).

Dalam sistem ABC, biaya tidak langsung langsung dibebankan ke objek biaya, melainkan melalui aktivitas yang dikaitkan terlebih dahulu dengan *cost driver*. Dengan demikian, alur alokasi biaya dalam ABC mengikuti skema:

Sumber Daya→Aktivitas *Cost Driver*→Objek Biaya (Kaplan & Cooper, 1998).

Pentingnya menentukan objek biaya yang tepat dalam ABC akan membantu organisasi yaitu:

- (a) Mengukur profitabilitas setiap produk atau layanan, karena biaya yang ditelusuri akurat.
- (b) Mengidentifikasi produk atau layanan yang tidak efisien, sehingga memungkinkan pengambilan keputusan strategis seperti penghapusan layanan atau reposisi sumber daya.
- (c) Menetapkan harga secara tepat, karena biaya total sudah mencerminkan penggunaan sumber daya secara riil (Drury, 2018).

Sebagai contoh, dalam konteks rumah sakit, pasien rawat inap dapat menjadi objek biaya. Sistem ABC akan menelusuri semua aktivitas yang dilakukan untuk pasien tersebut dari pendaftaran, pemeriksaan laboratorium, tindakan medis, hingga edukasi dan menghitung total biaya yang dikeluarkan berdasarkan konsumsi aktual aktivitas. Ini memberikan gambaran yang jauh lebih akurat dibandingkan metode konvensional.

1) Jenis-jenis objek biaya

Dalam sistem akuntansi biaya, terutama pendekatan *Activity Based Costing* (ABC),

objek biaya (*cost object*) merujuk pada segala sesuatu yang menjadi tujuan akhir dalam penghitungan dan pengalokasian biaya. Objek ini bisa berupa produk, layanan, pelanggan, proyek, atau unit organisasi tertentu. Klasifikasi objek biaya penting karena membantu manajemen untuk menelusuri dan mengendalikan biaya secara lebih akurat, serta menyusun strategi berdasarkan hasil analisis biaya tersebut (Drury, 2018; Horngren et al., 2014).

(a) Produk

Objek biaya berupa produk mencakup barang fisik atau hasil produksi yang dihasilkan oleh organisasi. Dalam pendekatan ABC, biaya ditelusuri ke produk berdasarkan aktivitas yang dilakukan selama proses produksi.

Contoh:

- Biaya produksi satu unit infus,
- Biaya pembuatan ranjang rumah sakit.

Pendekatan ini memberikan gambaran nyata mengenai struktur biaya per produk

dan mendukung penetapan harga jual secara tepat (Hansen & Mowen, 2015).

(b) Jasa (Layanan)

Jasa adalah objek biaya utama di sektor pelayanan seperti rumah sakit. Biaya jasa ditelusuri dari aktivitas yang menyertainya, seperti pemeriksaan, tindakan medis, atau perawatan pasien.

Contoh:

- Biaya layanan laboratorium,
- Biaya tindakan medis (misalnya, operasi atau rawat inap),
- Biaya perawatan pasien harian.

Menurut Kaplan dan Porter (2011), sistem ABC sangat berguna untuk sektor layanan kesehatan karena membantu mengidentifikasi komponen biaya aktual dalam setiap layanan medis.

(c) Pelanggan

Beberapa organisasi memilih pelanggan sebagai objek biaya untuk mengetahui profitabilitas per pelanggan atau segmen pasar tertentu.

Contoh:

- Biaya pelayanan untuk pasien BPJS,
- Pasien umum,
- Pasien dengan asuransi swasta.

Dengan mengetahui biaya per pelanggan, rumah sakit dapat mengatur strategi pembiayaan dan layanan secara lebih efektif (Garrison, Noreen, & Brewer, 2018).

(d) Proyek atau kegiatan tertentu

Objek biaya juga dapat berupa proyek, terutama untuk kegiatan yang bersifat insidental atau memiliki tujuan khusus. Contoh:

- Biaya pelatihan staf rumah sakit,
- Proyek pembangunan ruang ICU,
- Kegiatan pengabdian masyarakat atau vaksinasi massal.

ABC mendukung pelacakan biaya proyek secara terperinci dan bermanfaat dalam evaluasi anggaran serta efisiensi program (Blocher et al., 2019).

(e) Departemen atau unit organisasi

Unit organisasi atau departemen juga dapat dijadikan objek biaya untuk mengevaluasi efisiensi masing-masing bagian dalam menggunakan sumber daya.

Contoh:

- Biaya operasional unit gawat darurat (UGD),
- ICU
- Ruang rawat inap.

Hal ini memungkinkan manajemen rumah sakit melakukan benchmarking internal dan alokasi anggaran yang berbasis kinerja (Drury, 2018).

2) Peran objek biaya dalam sistem ABC

Dalam sistem *Activity Based Costing* (ABC), objek biaya (*cost object*) memainkan peran sentral sebagai tujuan akhir dari alokasi biaya.

Objek biaya menjadi titik akhir dari rangkaian hubungan antara aktivitas, *cost pool*, dan *cost driver*. Hubungan ini merupakan kerangka dasar dalam sistem ABC yang bertujuan untuk menghasilkan

penghitungan biaya yang lebih akurat dan relevan secara manajerial (Drury, 2018). Skema umum alokasi biaya dalam sistem ABC melibatkan tiga tahapan utama:

- (a) Aktivitas mengonsumsi sumber daya (*resources*)

Organisasi menggunakan sumber daya seperti tenaga kerja, bahan, peralatan, dan listrik untuk melakukan berbagai aktivitas. Misalnya aktivitas tes laboratorium mengonsumsi reagen alat, dan tenaga teknisi(Horngren et al., 2014).

- (b) Biaya aktivitas dikumpulkan dalam *cost pool*

Biaya-biaya yang timbul dari aktivitas tersebut dikumpulkan dalam kelompok biaya (*cost pool*) yang homogen. Setiap aktivitas memiliki *cost pool*-nya sendiri agar biaya dapat dilacak secara terpisah. (Hansen & Mowen, 2015)

- (c) Biaya dialokasikan ke *cost object* berdasarkan *cost driver*

Selanjutnya, biaya yang telah dikumpulkan dalam *cost pool* dialokasikan ke objek biaya (produk, jasa, pelanggan, proyek, atau departemen) menggunakan *cost driver* yang sesuai, yaitu penggerak biaya yang mencerminkan tingkat konsumsi aktivitas oleh objek biaya. (Garrison, Noreen, & Brewer, 2018). Contoh alur alokasi biaya dalam ABC:

- Biaya reagen → dialokasikan ke aktivitas tes laboratorium
- Aktivitas tes laboratorium di kumpulkan dalam *cost pool*
- Biaya dari *cost pool* tersebut kemudian dialokasikan ke pasien (sebagai objek biaya) berdasarkan jumlah tes yang dilakukan sebagai *cost driver*.

Alur ini menunjukkan bagaimana sistem ABC menelusuri biaya secara kausal dan menghindari pembebanan biaya yang bersifat *arbitrer* seperti yang sering terjadi pada sistem biaya tradisional. Dengan

demikian, organisasi mendapatkan informasi biaya yang lebih akurat dan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan, evaluasi kinerja, serta perencanaan strategis (Kaplan & Anderson, 2007). Contoh objek biaya di Rumah Sakit yaitu:

(a) Produk Medis

Produk yang dihasilkan atau disediakan oleh rumah sakit:

- Paket persalinan normal
- Paket operasi usus buntu
- Paket *medical check-up*
- Satu unit tempat tidur rawat inap kelas III

(b) Jasa atau Layanan Kesehatan

Pelayanan langsung kepada pasien:

- Layanan rawat inap
- Layanan gawat darurat
- Pemeriksaan laboratorium
- Pemeriksaan radiologi (X-ray, CT Scan, MRI)
- Tindakan medis (operasi, tindakan bedah minor, hemodialisa)

- Layanan rehabilitasi medis (fisioterapi)

(c) Pasien atau Kelompok Pasien

Segmentasi pasien berdasarkan sumber pembiayaan atau jenis layanan:

- Pasien BPJS
- Pasien umum (tunai)
- Pasien asuransi swasta
- Pasien prioritas/VIP
- Pasien rujukan program pemerintah (KIS, JAMKESMAS)

(d) Departemen/Unit Layanan

Unit internal rumah sakit sebagai pusat biaya:

- Instalasi Gawat Darurat (IGD)
- Ruang ICU/NICU
- Unit laboratorium
- Instalasi farmasi
- Rawat inap kelas III
- Poliklinik spesialis

(e) Proyek Khusus atau Kegiatan

Aktivitas tertentu yang bersifat temporer atau berbasis program:

- Pelatihan peningkatan kompetensi perawat
- Program imunisasi gratis
- Pembangunan dan renovasi ruang ICU
- Proyek akreditasi rumah sakit
- Program pengabdian masyarakat (CSR)

3) Manfaat menentukan objek biaya secara tepat

Penentuan objek biaya yang akurat merupakan salah satu elemen krusial dalam penerapan sistem *Activity Based Costing* (ABC). Dengan mengidentifikasi secara tepat entitas atau target biaya yang akan dianalisis seperti produk, jasa, pelanggan, proyek, atau departemen organisasi dapat memperoleh sejumlah manfaat strategis dan operasional. Beberapa manfaat utama dari penentuan objek biaya secara tepat antara lain:

(a) Mengetahui profitabilitas produk atau layanan.

Dengan mengetahui secara pasti berapa besar biaya yang dikonsumsi oleh setiap produk

atau layanan, manajemen dapat menganalisis apakah masing-masing produk menghasilkan laba atau justru merugi. Hal ini membantu dalam pengambilan keputusan untuk melanjutkan, memodifikasi, atau menghentikan layanan tertentu (Kaplan & Cooper, 1998).

(b) Mendukung pengambilan keputusan harga yang akurat.

Penetapan harga produk atau jasa harus mempertimbangkan seluruh biaya relevan yang dialokasikan. Jika objek biaya telah ditentukan dengan benar, maka informasi biaya yang diperoleh akan lebih akurat, sehingga harga dapat ditetapkan secara rasional dan kompetitif (Horngren, Datar, & Rajan, 2014).

(c) Meningkatkan efisiensi operasional dengan memahami biaya yang terkait.

Dengan mengetahui entitas mana yang menyerap biaya paling besar, organisasi dapat menganalisis apakah aktivitas tersebut berjalan efisien atau perlu dilakukan perbaikan proses (Drury, 2018).

(d) Mendukung pelaporan keuangan dan manajemen yang lebih detail.

Informasi yang dihasilkan dari sistem ABC memungkinkan pembuatan laporan biaya yang lebih terperinci untuk tiap objek biaya. Ini membantu pengambilan keputusan berbasis data dan akuntabilitas manajerial yang lebih baik (Garrison, Noreen, & Brewer, 2018).

(e) Memungkinkan evaluasi efektivitas strategi bisnis terhadap berbagai pelanggan dan layanan.

Beberapa pelanggan atau produk mungkin lebih menguntungkan dibanding yang lain. Menentukan objek biaya secara tepat memungkinkan organisasi untuk mengevaluasi sejauh mana strategi bisnis yang diterapkan memberikan nilai tambah terhadap target yang diinginkan (Kaplan & Anderson, 2007). Objek biaya merupakan titik akhir dari sistem pengalokasian biaya dalam ABC. Menentukan objek biaya secara akurat memungkinkan organisasi untuk mengukur kinerja finansial dari setiap produk, jasa, atau pelanggan secara

lebih objektif. Ini penting untuk pengambilan keputusan strategis seperti penetapan harga, evaluasi profitabilitas, dan perencanaan sumber daya.

C. Langkah-langkah penerapan ABC

Penerapan *sistem Activity Based Costing* (ABC) memerlukan pendekatan yang sistematis dan terstruktur agar alokasi biaya dapat dilakukan secara akurat dan mencerminkan konsumsi sumber daya yang sebenarnya oleh tiap aktivitas. Menurut Kaplan dan Cooper (1998) serta diperkuat oleh Hansen dan Mowen (2015), berikut adalah enam langkah utama dalam implementasi metode ABC:

Langkah 1: Identifikasi aktivitas utama dalam organisasi

Langkah awal adalah mengidentifikasi semua aktivitas yang dilakukan dalam organisasi untuk menghasilkan produk atau layanan. Aktivitas didefinisikan sebagai unit kerja atau proses yang mengonsumsi sumber daya untuk menghasilkan output tertentu (Kaplan & Cooper, 1998). Aktivitas

merupakan elemen dasar dalam ABC, karena setiap aktivitas mengonsumsi sumber daya.

Contoh:

- Dalam rumah sakit: aktivitas seperti pemeriksaan pasien, perawatan luka, dokumentasi medis, edukasi pasien.
- Dalam manufaktur: aktivitas seperti penggilingan, perakitan, pengepakan.

“Activity is any event, action, transaction, or work sequence that incurs cost when producing a product or providing a service.” (Kaplan & Cooper, 1998)

Langkah 2: Klasifikasikan aktivitas (*value added vs. non-value added*)

Setelah aktivitas diidentifikasi, klasifikasikan menjadi:

- *Value added activities*: aktivitas yang menambah nilai pada produk/jasa dari perspektif pelanggan.
- *Non-value added activities*: aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah dan bisa dikurangi atau dieliminasi.

Tujuan klasifikasi ini adalah untuk meningkatkan efisiensi dan mengurangi pemborosan biaya.

Contoh:

- *Value added*: perawatan pasien, konsultasi dokter.
- *Non-value added*: waktu tunggu, duplikasi pencatatan.

“Classifying activities helps managers focus on eliminating or reducing non-value added costs.”

(Hansen & Mowen, 2009)

Langkah 3: Kumpulkan biaya aktivitas dalam *cost pool*

Semua biaya yang berkaitan dengan setiap aktivitas dikumpulkan dalam kelompok biaya (*cost pool*). Setiap aktivitas memiliki *cost pool* tersendiri yang mencerminkan sumber daya yang dikonsumsi.

Contoh: Aktivitas “Pendaftaran pasien” memiliki *cost pool* yang terdiri atas: gaji petugas administrasi, biaya sistem informasi, listrik, dan ATK.

“Each cost pool accumulates the total cost of performing a particular activity.” (Horngren et al., 2014)

Langkah 4: Tentukan *cost driver* untuk setiap aktivitas

Cost driver adalah faktor penyebab biaya dari suatu aktivitas. Setiap aktivitas harus dikaitkan dengan satu atau lebih *cost driver* yang paling

merepresentasikan konsumsi aktivitas tersebut oleh produk atau layanan.

Contoh:

- *Cost driver* untuk aktivitas “edukasi pasien” = jumlah pasien yang diedukasi.
- *Cost driver* untuk “pengemasan produk” = jumlah unit yang dikemas.

“*The selection of appropriate cost drivers is critical for the accuracy of cost allocation.*” (Blocher et al., 2010)

Langkah 5: Hitung tarif biaya *per cost driver*

Tarif biaya per cost driver dihitung dengan membagi total biaya dalam *cost pool* dengan jumlah total *cost driver*:

$$\text{Tarif Cost Driver} = \frac{\text{Total biaya aktivitas}}{\text{Jumlah cost driver}}$$

Contoh:

Jika total biaya untuk aktivitas pengepakan adalah Rp 30.000.000 dan jumlah unit produk yang dikemas adalah 10.000 unit, maka:

$$\text{Tarif} = \text{Rp } 30.000.000 / 10.000 = \text{Rp } 3.000 \text{ per unit}$$

“Cost driver rates are then used to assign activity costs to cost objects based on actual consumption.”

(Drury, 2018)

Langkah 6: Alokasikan biaya aktivitas ke produk berdasarkan penggunaan *cost driver*

Biaya setiap aktivitas kemudian dialokasikan ke objek biaya (produk, layanan, proyek, pelanggan) sesuai dengan seberapa banyak mereka menggunakan aktivitas tersebut berdasarkan *cost driver* yang telah ditentukan.

Contoh:

Jika produk A menggunakan 100 unit kemasan (*cost driver*) dan tarifnya Rp 3.000 per unit, maka:

Biaya aktivitas untuk produk A = $100 \times \text{Rp}3.000 = \text{Rp}300.000$

“ABC assigns costs based on activities and the extent to which those activities are used.” (Kaplan & Atkinson, 1998)

Langkah-langkah penerapan ABC ini membantu organisasi untuk menelusuri biaya secara lebih akurat, logis, dan relevan, dengan mengaitkan biaya langsung ke aktivitas dan penggunaan aktual oleh produk atau jasa. Implementasi ABC sangat

penting untuk pengambilan keputusan manajerial yang berbasis data biaya yang tepat.

D. Manfaat *Activity Based Costing*

Penerapan metode ABC memberikan berbagai manfaat strategis dan operasional bagi organisasi, baik manufaktur maupun jasa (termasuk rumah sakit dan lembaga pendidikan). Manfaat ini muncul karena ABC memberikan pemetaan biaya yang lebih tepat dan mencerminkan konsumsi aktual sumber daya. Beberapa manfaat utama menurut para ahli adalah sebagai berikut:

- (a) Memberikan informasi biaya produk/jasa secara lebih akurat

Metode ABC mengalokasikan biaya berdasarkan aktivitas nyata yang dikonsumsi oleh produk atau jasa, sehingga menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat dibandingkan sistem tradisional yang menggunakan alokasi overhead berdasarkan volume atau jam kerja langsung. *“ABC improves the accuracy of product costing by using multiple cost drivers to trace overhead costs more precisely.”* Kaplan & Cooper (1998)

(b) Menunjukkan aktivitas mana yang menyerap biaya paling besar

Dengan mengidentifikasi dan mengukur aktivitas secara terpisah, manajer dapat melihat aktivitas apa saja yang menyerap biaya paling besar. Informasi ini penting untuk analisis efisiensi dan pengendalian biaya. *“ABC helps managers identify high-cost activities and focus on improving efficiency in those areas.”*

Horngren, Datar, & Rajan (2014)

(c) Mendorong efisiensi operasional melalui pengurangan aktivitas tidak bernilai tambah

ABC mendorong organisasi untuk mengevaluasi apakah suatu aktivitas benar-benar memberikan nilai tambah. Aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah (*non-value-added*) dapat dikurangi atau dieliminasi untuk menghemat biaya dan meningkatkan efisiensi. *“By separating value-added from non-value-added activities, ABC supports continuous improvement and lean initiatives.”* Hansen & Mowen (2009).

(d) Membantu pengambilan keputusan strategis (Penetapan harga, Perencanaan produk, Desain ulang proses).

Dengan data biaya yang lebih akurat, manajemen dapat membuat keputusan yang lebih tepat terkait harga jual produk, pilihan produk yang harus dikembangkan atau dihentikan, serta penyempurnaan proses bisnis. *ABC provides cost data that are useful for pricing, product mix decisions, process redesign, and customer profitability analysis* Drury (2018)

(e) Mendukung pengelolaan pelanggan dan saluran distribusi secara efektif.

ABC tidak hanya bisa diterapkan untuk produk, tapi juga untuk menganalisis profitabilitas pelanggan dan saluran distribusi. Hal ini membantu manajer memahami pelanggan atau channel mana yang paling menguntungkan. “*ABC supports strategic decisions such as customer and channel management by tracing costs to cost objects beyond products*” Kaplan & Atkinson (1998)

E. Kelebihan dan kekurangan ABC

Kelebihan:

- a) Memberikan informasi biaya yang lebih akurat.
- b) Membantu identifikasi aktivitas yang tidak efisien.
- c) Mendukung pengambilan keputusan strategis (misalnya *pricing, outsourcing*).
- d) Meningkatkan manajemen kinerja.

Kekurangan:

- a) Biaya implementasi dan pemeliharaan relatif tinggi.
- b) Kompleksitas dalam pengumpulan data.
- c) Tidak cocok untuk organisasi kecil dengan aktivitas sederhana.

Meski ABC memiliki banyak keunggulan, sistem ini juga memiliki kelemahan, antara lain:

- a) Kompleksitas dan biaya implementasi yang tinggi, terutama pada organisasi besar dengan banyak aktivitas.
- b) Memerlukan dukungan teknologi informasi yang memadai.

- c) Membutuhkan pelatihan SDM agar dapat memahami dan mengelola sistem ABC secara efektif.
- d) Tidak semua aktivitas mudah diidentifikasi dan diukur secara kuantitatif.

F. Penerapan ABC di sektor manufaktur dan kesehatan

Metode ABC memiliki fleksibilitas untuk diterapkan di berbagai jenis industri. Dua sektor yang paling menonjol dalam penerapan metode ini adalah manufaktur dan pelayanan kesehatan. Di kedua sektor tersebut, ABC terbukti meningkatkan akurasi penghitungan biaya dan membantu pengambilan keputusan yang lebih baik.

1) Penerapan ABC di Sektor Manufaktur

Dalam sektor manufaktur, metode ABC digunakan untuk mengalokasikan biaya overhead berdasarkan aktivitas nyata yang dikonsumsi oleh setiap produk. Hal ini menghindari *overcosting* (biaya terlalu tinggi) dan *undercosting* (biaya terlalu rendah), yang sering terjadi pada sistem tradisional berbasis volume. Produk yang kompleks biasanya memerlukan lebih banyak

aktivitas (misalnya pengaturan mesin, inspeksi kualitas, dokumentasi teknis) dibandingkan produk sederhana. Jika sistem tradisional hanya menggunakan satu basis alokasi seperti jam kerja langsung, maka produk sederhana bisa *overcosted* dan produk kompleks *undercosted*. ABC menghindari distorsi ini. “*ABC assigns overhead costs based on activities that drive costs, providing more accurate product costs compared to traditional costing methods*” Kaplan & Cooper (1998). Contoh: Sebuah perusahaan manufaktur sepatu menggunakan ABC untuk membedakan biaya antara sepatu olahraga dan sepatu formal. Sepatu olahraga memerlukan lebih banyak pengujian kualitas dan desain ulang, sehingga mengonsumsi lebih banyak biaya aktivitas.

- 2) Penerapan ABC di sektor kesehatan (Rumah Sakit)

Di rumah sakit, sistem tradisional sering kali menghitung biaya layanan pasien hanya berdasarkan jumlah hari rawat inap atau jenis layanan umum, yang tidak mencerminkan konsumsi aktivitas sebenarnya. Metode ABC

memungkinkan rumah sakit untuk menghitung unit cost setiap layanan secara lebih akurat, dengan menelusuri biaya berdasarkan aktivitas klinis dan administratif yang diberikan kepada pasien. Aktivitas yang dapat diukur meliputi:

- a) Registrasi pasien
- b) Pemeriksaan laboratorium
- c) Pengambilan darah
- d) Pemberian obat
- e) Penggunaan ruang operasi
- f) Konsultasi dokter

Contoh:

Pasien A menjalani dua kali pemeriksaan laboratorium dan satu kali operasi, sementara pasien B hanya dirawat inap tanpa pemeriksaan atau tindakan. Dengan ABC, biaya pasien A lebih tinggi karena konsumsi aktivitas yang lebih intensif, bukan semata-mata karena durasi rawat inap.

“ABC can be used in hospitals to calculate patient-level costs more accurately by tracing resources consumed in clinical and administrative activities” Zelman et al. (2003). *“The adoption of*

ABC in hospitals improves cost visibility and resource management, leading to more informed strategic and operational decisions” Chapman, Kern, & Laguecir (2014).

3) Manfaat *Activity-Based Costing* (ABC) di Rumah Sakit

Penerapan metode ABC di rumah sakit memberikan sejumlah manfaat penting dalam aspek manajemen biaya, pengambilan keputusan, dan peningkatan efisiensi layanan kesehatan. ABC memungkinkan rumah sakit memahami secara lebih akurat konsumsi sumber daya oleh setiap aktivitas medis dan administratif yang dilakukan kepada pasien. Berikut adalah manfaat utamanya:

- a) Menyediakan informasi biaya layanan kesehatan yang lebih akurat

Dengan mengidentifikasi setiap aktivitas yang dilakukan dalam proses perawatan pasien, metode ABC dapat menghitung biaya aktual berdasarkan sumber daya yang dikonsumsi, bukan sekadar waktu rawat inap atau tarif paket. *“ABC improves costing accuracy by assigning indirect costs to individual patient*

services based on actual resource usage.”

Zelman et al. (2003).

- b) Mendukung penetapan tarif layanan yang lebih adil dan rasional

Tarif layanan di rumah sakit seringkali ditentukan secara rata-rata atau berdasarkan sistem paket. Dengan ABC, rumah sakit dapat menetapkan tarif berdasarkan aktivitas dan sumber daya yang benar-benar digunakan, sehingga lebih objektif dan sesuai biaya sebenarnya. “*Activity-Based Costing provides a more rational foundation for pricing health care services*” Kaplan & Porter (2011).

- c) Meningkatkan transparansi biaya dan akuntabilitas

ABC menciptakan transparansi biaya per aktivitas dan unit pelayanan. Informasi ini penting untuk pelaporan internal, pengawasan manajemen, hingga “*ABC supports cost transparency and accountability in complex health care environments.*” Chapman, Kern, & Laguecir (2014).

d) Membantu manajemen dalam evaluasi kinerja unit dan layanan

Dengan data biaya berbasis aktivitas, rumah sakit dapat menilai efisiensi tiap unit layanan, membandingkan performa antar departemen, dan mengidentifikasi unit yang boros atau tidak produktif. *“ABC allows for cost and performance evaluation at the departmental and service levels”* Innes & Mitchell (1995)

e) Mendukung pengambilan keputusan strategis dan efisiensi operasional

Manajemen rumah sakit dapat menggunakan informasi dari ABC untuk merancang ulang proses, mengurangi aktivitas yang tidak bernilai tambah, dan memfokuskan sumber daya pada layanan yang memberikan kontribusi maksimal. *“ABC enables hospitals to redesign processes and allocate resources more effectively”* Kaplan & Anderson (2004)

f) Mengidentifikasi aktivitas non-value added (Tidak bernilai tambah)

Metode ABC membantu rumah sakit membedakan aktivitas yang bernilai tambah

(misalnya tindakan medis) dari yang tidak bernilai tambah (misalnya pengulangan dokumen), sehingga memungkinkan pengurangan biaya melalui peningkatan efisiensi. “*ABC analysis facilitates the identification and reduction of non-value-added activities*” Hansen & Mowen (2009).

g) Meningkatkan keputusan klinis berbasis biaya (*Cost-conscious clinical decision making*)

Informasi biaya berdasarkan aktivitas membantu dokter dan manajer klinis memahami dampak ekonomi dari tindakan medis, mendorong penggunaan sumber daya yang efisien tanpa mengurangi kualitas pelayanan. “*Cost visibility from ABC promotes more informed and cost-conscious clinical decisions*” Keel et al. (2017)

BAB III

UNIT COST

A. Pengertian *UNIT COST*

Unit Cost atau biaya per unit adalah jumlah biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan satu unit produk atau jasa. Dalam konteks pelayanan kesehatan, *unit cost* merujuk pada biaya yang dikeluarkan untuk menyediakan satu unit layanan medis, seperti rawat inap, tindakan medis, atau kunjungan rawat jalan. Perhitungan *unit cost* sangat penting untuk pengendalian biaya, penetapan tarif, dan evaluasi efisiensi pelayanan. *Unit cost* adalah alat penting dalam manajemen biaya, baik di sektor produksi maupun pelayanan publik seperti rumah sakit. Dengan mengetahui *unit cost*, organisasi bisa meningkatkan efisiensi, menyusun tarif layanan yang realistik, dan melakukan perencanaan keuangan yang lebih akurat. “*Unit cost is defined as the cost incurred to produce, maintain, or provide one unit of a good or service*” (Gapenski & Reiter, 2016).

Dalam buku *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* disebutkan bahwa: “*A unit cost is the average cost of producing one unit of output. It is calculated by dividing total cost by the number of units produced.*” (Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V., 2015, p. 31). Dalam buku *Management and Cost Accounting*: “*Unit cost is the cost assigned to a single unit of output. This figure is usually calculated by dividing total costs by total units produced.*” (Drury, C., 2013). Dalam buku *Healthcare Finance: An Introduction to Accounting and Financial Management* (untuk konteks rumah sakit): “*Unit cost is defined as the cost incurred to produce, maintain, or provide one unit of a good or service.*” (Gapenski & Reiter ,2016)

Dalam buku Akuntansi Biaya: “Biaya per unit (*unit cost*) adalah biaya total yang dibebankan untuk setiap satuan produk atau jasa yang dihasilkan.” (Mulyadi (2016). Jadi *unit cost* adalah total biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan satu unit produk atau layanan didukung oleh berbagai ahli, termasuk Horngren, Drury, Gapenski, dan Mulyadi, yang merupakan referensi utama di bidang akuntansi

biaya dan manajemen keuangan, baik dalam konteks industri maupun layanan kesehatan.

a. *Unit Cost dalam Konteks Pelayanan Kesehatan*

Dalam pelayanan kesehatan, *unit cost* adalah total biaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan satu unit layanan kesehatan. Unit layanan tersebut bisa berupa:

- 1) Satu hari rawat inap pasien
- 2) Satu tindakan medis (misalnya operasi, injeksi)
- 3) Satu kali kunjungan rawat jalan
- 4) Satu paket layanan laboratorium atau radiologi

Unit cost mencerminkan biaya aktual yang dikeluarkan rumah sakit atau fasilitas kesehatan dalam memberikan layanan tersebut. Informasi ini digunakan untuk:

- 1) Menentukan tarif layanan
- 2) Menghitung efisiensi biaya
- 3) Menyusun anggaran berbasis kinerja
- 4) Merancang strategi pembiayaan, termasuk klaim BPJS

“In healthcare, unit cost represents the average cost incurred to provide one unit of a specific healthcare service. It includes both direct and indirect costs.” (Gapenski & Reiter, 2016, Healthcare Finance). *Unit cost* adalah biaya rata-rata untuk menyediakan satu unit layanan kesehatan, termasuk biaya langsung (misalnya obat, tenaga medis) dan biaya tidak langsung (misalnya listrik, manajemen). *Unit cost* pelayanan kesehatan adalah biaya yang dikeluarkan oleh fasilitas pelayanan kesehatan untuk menghasilkan satu unit layanan kesehatan (Pedoman Perhitungan Biaya Pelayanan Kesehatan, Kemenkes RI, 2017).

Unit cost adalah dasar dalam menentukan tarif pelayanan kesehatan berbasis biaya riil di rumah sakit atau puskesmas. *Unit cost* pelayanan adalah biaya total yang dibebankan untuk setiap unit layanan yang diberikan kepada pasien, sebagai dasar penetapan harga dan efisiensi biaya (Mulyadi, 2016, Akuntansi Biaya). *Unit cost* dalam layanan kesehatan digunakan untuk

menetapkan harga (tarif) yang wajar dan sebagai alat pengendalian biaya.

b. Komponen *Unit Cost* dalam Layanan Kesehatan

Unit cost adalah rata-rata biaya yang dibutuhkan oleh fasilitas pelayanan kesehatan (seperti rumah sakit atau puskesmas) untuk menghasilkan satu unit layanan kepada pasien. Unit layanan ini bisa berupa satu hari rawat inap, satu tindakan medis, satu kali kunjungan rawat jalan, atau satu jenis pemeriksaan laboratorium. “*Unit cost is the cost incurred to produce, maintain, or provide one unit of a good or service.*” Gapenski & Reiter (2016). Komponen *Unit cost* dibentuk dari empat jenis biaya utama yaitu:

1) Biaya Langsung (*Direct Costs*)

Biaya yang dapat langsung diatribusikan kepada pelayanan pasien tertentu atau kegiatan pelayanan kesehatan secara spesifik.

“*Direct costs are those that can be specifically and exclusively identified with a particular cost object.*”(Drury, C. 2013). “Biaya langsung adalah biaya yang dapat diidentifikasi secara langsung ke dalam satu jenis layanan, misalnya bahan habis

pakai dan honor tenaga medis yang menangani pasien.” Kementerian Kesehatan RI (2017):

Contoh:

- Obat dan bahan medis habis pakai (BMHP)
- Gaji tenaga medis yang memberikan pelayanan langsung
- Biaya pemeriksaan laboratorium untuk pasien

2) Biaya Tidak Langsung (*Overhead / Indirect Costs*)

Biaya yang tidak dapat diidentifikasi secara langsung ke unit pelayanan tertentu, tetapi tetap dibutuhkan untuk operasional layanan. “*Indirect costs are costs that cannot be traced directly to a single cost object* ”(Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). “*Overhead costs are incurred to support the facility as a whole, and they must be allocated to departments or services* ” (Gapenski,L.C.,& Reiter, K. L. (2016).

3) Biaya Tetap (*Fixed Costs*)

Biaya yang tidak berubah meskipun terjadi perubahan jumlah pasien atau volume layanan dalam jangka waktu tertentu. Biaya tetap adalah

biaya yang jumlah totalnya tetap dalam kisaran volume tertentu dan tidak berubah sesuai volume produksi (Mulyadi, 2016). *Fixed costs remain unchanged in total despite changes in the level of activity* Drury (2013)

4) Biaya Variabel (*Variable Costs*)

Biaya yang berubah sebanding dengan perubahan jumlah layanan yang diberikan kepada pasien. *Variable costs change in total in direct proportion to changes in the related level of activity or volume*, Horngren et al. (2015)

Biaya variabel berubah sesuai dengan jumlah pasien atau volume pelayanan, misalnya makanan pasien dan obat-obatan tambahan (Kemenkes RI (2017).

B. Klasifikasi *Unit Cost*

Unit cost dapat diklasifikasikan berdasarkan berbagai pendekatan dalam akuntansi biaya:

a. Berdasarkan Objek Biaya (*Cost Object*)

(1) *Direct Unit Cost* (Biaya Langsung per Unit)

Merupakan biaya yang secara langsung dapat ditelusuri ke unit layanan atau produk

tertentu, seperti biaya obat untuk pasien, biaya bahan habis pakai, atau gaji dokter pada tindakan tertentu.

Contoh: biaya obat yang digunakan untuk pasien tertentu, bahan habis pakai (misalnya, kateter, perban), Gaji dokter bedah yang melakukan tindakan operasi tertentu

(2) *Indirect Unit Cost (Overhead per unit)*

Biaya tidak langsung yang tidak dapat secara langsung ditelusuri ke satu unit layanan, seperti: biaya listrik dan air rumah sakit, gaji staf administrasi, biaya manajemen atau pengawasan, pemeliharaan fasilitas

b. Berdasarkan Variabilitas Biaya

(1) *Fixed Unit Cost*

Biaya tetap yang tidak berubah seiring dengan perubahan volume pelayanan, contohnya biaya penyusutan peralatan, gaji staf tetap, dan sewa gedung.

(2) *Variable Unit Cost*

Biaya yang berubah sesuai dengan volume layanan, seperti biaya obat, bahan medis habis pakai, atau makanan pasien.

c. Berdasarkan Pendekatan Akuntansi Biaya

(1) *Full Costing Unit Cost*

Pendekatan ini menghitung seluruh biaya (tetap dan variabel) untuk mendapatkan total biaya per unit layanan.

(2) Marginal (*Incremental*) *Unit Cost*

Hanya memperhitungkan biaya tambahan untuk memproduksi satu unit tambahan layanan. Biasanya digunakan dalam analisis keputusan jangka pendek.

(3) Standard *Unit Cost*

Merupakan biaya yang ditentukan sebelumnya berdasarkan standar efisiensi dan produktivitas, digunakan untuk perencanaan dan pengendalian biaya.

d. Berdasarkan Metode Penghitungan Biaya

(1) *Traditional Costing Unit Cost*

Penghitungan *unit cost* berdasarkan pembagian biaya total ke seluruh unit layanan menggunakan dasar pembebanan tertentu seperti jumlah pasien atau jam kerja.

(2) *Activity-Based Costing (ABC) Unit Cost*

Penghitungan *unit cost* berdasarkan aktivitas-aktivitas yang mendasari pemberian layanan. ABC memberikan estimasi biaya yang lebih akurat, terutama untuk layanan kompleks.

C. Jenis-jenis *unit cost* dalam pelayanan kesehatan

Dalam konteks rumah sakit atau pelayanan kesehatan, jenis *unit cost* dapat dikategorikan sebagai berikut:

a. *Unit cost* rawat inap

Menghitung total biaya yang dikeluarkan untuk merawat seorang pasien per hari. Biaya ini mencakup akomodasi, pelayanan keperawatan, gizi, dan penunjang lainnya.

b. *Unit cost* rawat jalan

Menghitung biaya per kunjungan pasien rawat jalan, termasuk jasa dokter, administrasi, dan obat.

c. *Unit cost* tindakan medis

Biaya untuk setiap prosedur atau tindakan medis tertentu, seperti operasi, laboratorium, atau radiologi.

d. *Unit cost* penunjang medik dan non-medik

Biaya untuk layanan seperti laboratorium, farmasi, laundry, gizi, rekam medis, dan manajemen rumah sakit.

D. Fungsi dan Manfaat Perhitungan *Unit Cost*

a. Menentukan tarif layanan yang rasional

Dengan mengetahui *unit cost* secara akurat, rumah sakit dapat menetapkan tarif layanan yang sesuai dengan biaya nyata.

- Mencegah tarif terlalu rendah (merugi) atau terlalu tinggi (tidak kompetitif).
- Memberikan dasar dalam negosiasi dengan BPJS Kesehatan atau perusahaan asuransi.

b. Meningkatkan efisiensi penggunaan sumber daya

Analisis *unit cost* membantu rumah sakit mengidentifikasi area yang boros atau tidak efisien.

- Mendorong penggunaan peralatan, bahan medis, dan tenaga kerja secara optimal.
- Mengurangi biaya tidak perlu tanpa mengurangi mutu pelayanan.

c. Sebagai dasar pengambilan keputusan manajerial
Memberikan informasi yang valid bagi manajemen untuk:

- Memutuskan apakah akan menambah/mengurangi jenis layanan tertentu
- Menilai kelayakan investasi (misalnya pembelian alat baru)
- Menyusun strategi kompetitif di pasar pelayanan kesehatan.

d. Menyusun anggaran rumah sakit secara tepat
Dengan *unit cost* yang akurat, rumah sakit dapat menyusun anggaran berdasarkan prediksi volume layanan dan biaya yang realistik.

- Memungkinkan perencanaan keuangan yang lebih baik.
- Memudahkan pengendalian biaya selama tahun anggaran.

e. Meningkatkan transparansi dan akuntabilitas
Perhitungan *unit cost* yang terbuka membantu rumah sakit:

- Menunjukkan kepada pemilik, regulator, atau masyarakat bahwa biaya dikelola secara profesional

- Meningkatkan kepercayaan stakeholder (BPJS, asuransi, pasien)
- Menjadi dasar dalam pelaporan keuangan dan audit internal/eksternal.

Contoh aplikasi perhitungan *unit cost* di rumah sakit

1. Menentukan tarif layanan dan negosiasi INA-CBGs

Situasi:

Rumah sakit swasta kelas B ingin menegosiasikan tarif paket layanan operasi katarak dengan BPJS Kesehatan.

Langkah:

Rumah sakit menghitung *unit cost* untuk layanan operasi katarak dengan pendekatan *activity-based costing (ABC)*:

- a. Biaya dokter spesialis mata per Tindakan
- b. Biaya peralatan medis (mikroskop, *phacoemulsification*)
- c. Bahan medis habis pakai (lensa intraokular, obat tetes, perban)
- d. Biaya ruang operasi (listrik, AC, tenaga pendukung)
- e. Biaya administrasi dan *overhead*

Manfaat:

- a. RS dapat menunjukkan kepada BPJS bahwa tarif INACBGs yang ditawarkan saat ini lebih rendah dari biaya riil.
- b. Data *unit cost* membantu manajemen mengajukan penyesuaian tarif atau menentukan apakah tetap melayani pasien BPJS untuk jenis tindakan ini.

2. Menyusun Anggaran Berbasis Volume Layanan

Situasi:

Direktur keuangan rumah sakit hendak menyusun anggaran tahun depan.

Langkah:

- a. *Unit cost* rata-rata per layanan (misalnya rawat inap per hari di ruang kelas 3 = Rp 500.000/unit) diketahui.
- b. Volume layanan diproyeksikan 20.000 hari rawat inap per tahun.

Manfaat:

- a. Dapat membuat estimasi biaya langsung, biaya variabel, dan biaya tetap.
- b. Membantu merencanakan kebutuhan SDM, alat, bahan medis, serta cash flow rumah sakit.

3. Efisiensi penggunaan sumber daya

Situasi:

Setelah dilakukan audit internal, diketahui bahwa unit cost hemodialisis di rumah sakit lebih tinggi dibandingkan rumah sakit sejenis.

Langkah:

Manajer mutu menganalisis detail komponen biaya:

- a. Biaya filter dialisis per pasien
- b. Konsumsi listrik per Tindakan
- c. Waktu kerja perawat per pasien
- d. Ditemukan adanya waktu idle perawat yang terlalu besar dan penggunaan bahan medis yang belum efisien.

Manfaat:

- a. Manajemen menerapkan jadwal kerja baru & protokol penggunaan bahan.
- b. *Unit cost* layanan turun, margin keuntungan meningkat.

4. Evaluasi layanan baru

Situasi:

Rumah sakit ingin membuka layanan MRI 3 Tesla baru.

Langkah:

a. Hitung proyeksi *unit cost*:

- 1) Penyusutan alat (harga alat Rp 15 miliar, umur ekonomis 10 tahun)
- 2) Listrik dan pendingin alat
- 3) Gaji dokter radiologi dan teknisi
- 4) Bahan habis pakai

b. Hitung volume *break even* (berapa tindakan MRI per bulan agar tidak merugi).

Manfaat:

- a. Manajemen bisa memutuskan apakah layak membuka layanan baru.
- b. Menentukan tarif MRI yang rasional bagi pasien umum dan BPJS.

BAB IV

EFISIENSI RUMAH SAKIT

A. Konsep Efisiensi Dalam Pelayanan Kesehatan

Rumah sakit sebagai institusi pelayanan kesehatan memiliki peran strategis dalam peningkatan derajat kesehatan masyarakat. Di tengah tuntutan kualitas pelayanan dan keterbatasan sumber daya, efisiensi menjadi faktor kunci bagi keberlanjutan rumah sakit (Zelman et al., 2014). Efisiensi bukan sekadar pengurangan biaya, melainkan menciptakan nilai optimal bagi pasien dengan pemanfaatan sumber daya yang tepat (Porter & Teisberg, 2006).

Efisiensi dalam pelayanan kesehatan mengacu pada kemampuan sistem kesehatan, rumah sakit, atau unit pelayanan untuk menghasilkan output layanan kesehatan yang optimal (seperti peningkatan status kesehatan pasien, kepuasan pasien, atau penurunan angka morbiditas dan mortalitas), dengan menggunakan sumber daya seminimal mungkin

(tenaga kerja, peralatan, obat-obatan, waktu, dan biaya).

b. Jenis Efisiensi dalam Pelayanan Kesehatan

1. Efisiensi teknis (*technical efficiency*)

Kemampuan untuk memaksimalkan output (layanan kesehatan) dengan input yang tersedia. Contoh: Mengoptimalkan penggunaan alat medis atau tenaga kesehatan agar menghasilkan lebih banyak pelayanan pasien.

2. Efisiensi alokatif (*allocative efficiency*)

Kemampuan untuk mengalokasikan sumber daya secara optimal berdasarkan kebutuhan kesehatan masyarakat dan biaya. Contoh: Mengalokasikan lebih banyak anggaran untuk pencegahan penyakit menular yang memiliki dampak besar terhadap kesehatan masyarakat.

3. Efisiensi ekonomi (*cost efficiency*)

Kemampuan untuk menghasilkan pelayanan kesehatan dengan biaya terendah, tanpa mengurangi kualitas pelayanan.

Contoh: Menggunakan metode pengobatan yang efektif namun lebih hemat biaya dibandingkan alternatif lain.

4. Efisiensi operasional (*operational efficiency*)

Kemampuan manajemen fasilitas kesehatan dalam mengurangi waktu tunggu pasien, mempercepat proses administrasi, atau meningkatkan produktivitas staf.

Contoh: Implementasi sistem antrean elektronik untuk mengurangi waktu tunggu di poliklinik.

c. Indikator efisiensi dalam pelayanan kesehatan

1. Biaya per kunjungan pasien

Merupakan indikator yang mengukur rata-rata biaya yang dikeluarkan rumah sakit atau pasien untuk setiap kunjungan pelayanan kesehatan, baik rawat jalan maupun rawat inap. Semakin rendah biaya per kunjungan dengan kualitas layanan yang tetap baik, semakin efisien rumah sakit tersebut.

Contoh: Jika biaya per kunjungan rawat jalan sebesar Rp 200.000 dengan tingkat kepuasan pasien yang tinggi, maka ini mencerminkan efisiensi biaya yang baik.

2. Rasio pasien per tenaga kesehatan

Mengukur jumlah pasien yang ditangani oleh satu tenaga kesehatan (dokter, perawat, atau tenaga paramedis) dalam periode tertentu.

Rasio yang seimbang menunjukkan efisiensi dalam pemanfaatan tenaga kerja. Jika rasio terlalu tinggi, bisa menurunkan kualitas pelayanan; jika terlalu rendah, menunjukkan pemborosan SDM.

Contoh:

Satu dokter menangani 20 pasien per hari di poliklinik umum.

3. Waktu rata-rata pelayanan per pasien

Mengukur durasi rata-rata pelayanan yang diterima pasien, dari registrasi hingga selesai mendapatkan layanan. Waktu pelayanan yang singkat, tanpa mengorbankan mutu, menandakan efisiensi proses pelayanan.

Contoh:

Di poliklinik jantung, rata-rata waktu pelayanan 30 menit per pasien, dari registrasi hingga konsultasi selesai.

4. *Bed occupancy rate (BOR)*

Persentase penggunaan tempat tidur rumah sakit dalam satu periode tertentu.

Rumus:

$$BOR = \frac{\text{Jumlah hari perawatan}}{\text{Jumlah tempat tidur} \times \text{Jumlah hari dalam periode}} \times 100\%$$

Idealnya BOR 60-85%. Terlalu rendah menunjukkan *underutilization*, terlalu tinggi bisa menyebabkan *overutilization*.

Contoh:

BOR rumah sakit umum sebesar 75%, menunjukkan efisiensi pemanfaatan tempat tidur.

5. *Average length of stay (ALOS)*

Rata-rata lama perawatan pasien rawat inap (dalam hari). Semakin pendek ALOS dengan *outcome* klinis yang baik, semakin efisien rumah sakit tersebut.

$$ALOS = \frac{\text{Total hari perawatan}}{\text{Jumlah pasien keluar hidup}}$$

6. Rasio biaya langsung dan tidak langsung dalam pelayanan

Perbandingan antara biaya yang langsung terkait pelayanan pasien (biaya obat, bahan

medis habis pakai, honor dokter) dengan biaya tidak langsung (manajemen, pemeliharaan gedung, administrasi).

Proporsi yang optimal membantu rumah sakit fokus pada pengeluaran yang langsung berkontribusi terhadap mutu layanan.

Contoh: Jika 70% biaya rumah sakit dialokasikan untuk pelayanan langsung, artinya efisiensi cukup baik.

7. Produktivitas staf medis dan paramedis

Mengukur output kerja tenaga kesehatan dalam satuan waktu (misalnya, jumlah pasien yang dilayani per hari, jumlah prosedur dilakukan per bulan). Produktivitas yang baik mencerminkan efisiensi penggunaan SDM.

Contoh: Seorang perawat di IGD melayani rata-rata 12 pasien per shift.

d. Faktor yang Mempengaruhi Efisiensi

1. Manajemen dan kepemimpinan di rumah sakit atau puskesmas

Kualitas manajemen dan kepemimpinan sangat menentukan efisiensi. Manajemen yang kuat dapat merumuskan strategi pelayanan,

perencanaan keuangan, pengendalian mutu, serta menciptakan budaya kerja yang efisien. Kepemimpinan yang visioner mampu memotivasi SDM dan mendorong inovasi dalam pelayanan.

2. Ketersediaan dan kompetensi SDM Kesehatan

Jumlah yang memadai dan kompetensi yang tinggi dari tenaga kesehatan seperti dokter, perawat, farmasi, tenaga penunjang memungkinkan rumah sakit bekerja secara efisien. SDM yang terlatih mampu menjalankan proses pelayanan yang baik, mengurangi kesalahan medis, dan mempercepat pemulihan pasien. Ketidakseimbangan SDM akan menimbulkan *bottleneck* dan penurunan efisiensi.

3. Pemanfaatan teknologi informasi kesehatan (*Health IT*)

Penggunaan Sistem Informasi Manajemen Rumah Sakit (SIMRS), rekam medis elektronik, dan sistem antrian digital meningkatkan efisiensi proses pelayanan:

- a) Mempercepat alur informasi

- b) Mengurangi waktu tunggu pasien
- c) Mengurangi biaya administrasi
- d) Meningkatkan koordinasi antar unit

4. Sistem rujukan yang efektif

Sistem rujukan yang baik memastikan bahwa pasien mendapatkan pelayanan di tingkat yang sesuai kebutuhan (primer, sekunder, tersier).

Hal ini mencegah *overcrowding* di rumah sakit rujukan tingkat tinggi, serta mencegah duplikasi layanan. Sistem rujukan yang buruk akan membuat pelayanan di rumah sakit tidak efisien dan biaya meningkat.

5. Sistem penganggaran dan pembiayaan yang tepat

Rumah sakit yang menggunakan perencanaan anggaran berbasis kinerja atau *activity based costing* lebih efisien dalam alokasi sumber daya.

Pembiayaan yang jelas dan terukur memungkinkan pengawasan pengeluaran, meminimalisir pemborosan, serta meningkatkan nilai per biaya yang dikeluarkan.

6. Kebijakan dan regulasi Kesehatan

Kebijakan pemerintah dan regulasi terkait standar pelayanan, tarif, akreditasi, serta

pembiayaan kesehatan (seperti JKN di Indonesia) sangat mempengaruhi efisiensi rumah sakit. Regulasi yang konsisten dan berbasis bukti mendorong efisiensi, sedangkan kebijakan yang tumpang tindih atau terlalu birokratis bisa memperlambat proses pelayanan.

e. Pentingnya efisiensi dalam pelayanan kesehatan

1. Mengurangi biaya perawatan kesehatan bagi masyarakat dan pemerintah

Efisiensi berarti penggunaan sumber daya yang tepat dan hemat, sehingga biaya pelayanan kesehatan dapat ditekan. Rumah sakit yang efisien mampu mengurangi: biaya operasional, biaya administrasi, biaya medis yang tidak perlu.

Hal ini akan berdampak langsung pada penurunan biaya perawatan yang harus ditanggung pasien, asuransi, maupun pemerintah.

2. Meningkatkan akses pelayanan Kesehatan

Dengan efisiensi yang baik, rumah sakit mampu: melayani lebih banyak pasien, mengurangi waktu tunggu, menyediakan layanan yang lebih terjangkau. Sehingga akses masyarakat terhadap pelayanan kesehatan

menjadi lebih luas, khususnya bagi kelompok masyarakat kurang mampu.

3. Meningkatkan kualitas layanan dengan sumber daya yang ada

Efisiensi memungkinkan rumah sakit untuk: memaksimalkan pemanfaatan sdm, alat, dan fasilitas, mempercepat proses pelayanan, mengurangi risiko kesalahan, meningkatkan koordinasi antar unit. Semua ini akan meningkatkan mutu pelayanan tanpa memerlukan tambahan sumber daya yang besar.

4. Mendorong keberlanjutan sistem Kesehatan

Efisiensi yang baik membuat rumah sakit: lebih adaptif terhadap perubahan kebutuhan, lebih stabil secara finansial, lebih siap menghadapi tantangan demografis (seperti populasi lansia) dan teknologi baru. Ini semua penting agar sistem kesehatan dapat berkelanjutan dalam jangka panjang.

5. Mengoptimalkan hasil kesehatan (*health outcomes*)

Efisiensi dalam proses pelayanan (misalnya, pengurangan waktu rawat inap yang tidak perlu,

perawatan berbasis bukti) akan: mempercepat pemulihan pasien, mengurangi komplikasi, meningkatkan kepuasan pasien. Sehingga berdampak positif terhadap *health outcomes* masyarakat secara keseluruhan.

f. Tantangan dalam Mewujudkan Efisiensi

1. Fragmentasi Sistem Pelayanan

Salah satu tantangan utama adalah fragmentasi antar unit pelayanan di berbagai level (primer, sekunder, tersier) dan antar penyedia layanan (rumah sakit negeri, swasta, klinik, puskesmas).

Fragmentasi menyebabkan: duplikasi layanan, kurangnya koordinasi antar fasilitas, rujukan yang tidak efisien, penurunan kontinuitas perawatan pasien. Hal ini memperlambat proses pelayanan dan menyebabkan pemborosan sumber daya (WHO 2010, Donabedian 2003, Hollingsworth 2008)

2. Kurangnya Data dan Informasi untuk Pengambilan Keputusan

Tanpa sistem informasi yang terintegrasi dan akurat, manajer rumah sakit dan pengambil kebijakan tidak memiliki cukup data untuk: memantau kinerja, menentukan area perbaikan, merancang strategi efisiensi. Kurangnya data membuat pengambilan keputusan menjadi spekulatif dan berisiko memperburuk inefisiensi (Drummond et al.2015), Ellis & McGuire 1993)

3. Ketimpangan Distribusi Sumber Daya Kesehatan
Distribusi tenaga kesehatan, alat medis, dan fasilitas pelayanan yang tidak merata (antara daerah perkotaan dan pedesaan, antar provinsi, bahkan antar rumah sakit) menyebabkan: *overutilization* di rumah sakit tertentu, *underutilization* di rumah sakit lain. ketidakseimbangan beban kerja. Akibatnya, sistem menjadi kurang efisien secara keseluruhan. (Hollingsworth 2008), Effendi & Setiawan 2020)
4. Resistensi Perubahan di Tingkat Organisasi
Banyak organisasi kesehatan, terutama rumah sakit publik, menghadapi resistensi internal dalam menerapkan: inovasi manajerial, sistem

baru berbasis IT, model pembayaran berbasis kinerja. Resistensi ini bisa datang dari: staf medis dan non-medis, kepemimpinan yang kurang progresif, budaya organisasi yang tidak adaptif. Hal ini menghambat upaya perbaikan efisiensi (Donabedian 2003), Effendi & Setiawan 2020).

5. Keterbatasan Anggaran

Banyak rumah sakit, khususnya di daerah, beroperasi dengan: anggaran yang terbatas, keterlambatan pembayaran dari asuransi (misalnya BPJS di Indonesia), ketergantungan pada subsidi pemerintah.

Dengan dana yang minim, rumah sakit kesulitan untuk: mengadopsi teknologi baru, melakukan pelatihan SDM, melakukan pemeliharaan infrastruktur. Akibatnya, efisiensi pelayanan sulit tercapai (Drummond et al 2015, Depkes RI 2008)

g. Strategi Peningkatan Efisiensi pelayanan kesehatan

Efisiensi dalam pelayanan kesehatan tidak hanya sekadar mengurangi biaya, tetapi bagaimana memberikan mutu layanan terbaik dengan sumber

daya yang optimal. Berikut strategi-strategi yang terbukti dapat meningkatkan efisiensi di rumah sakit maupun di sistem kesehatan secara umum (Donabedian 2003, Effendi & Setiawan 2020, Kemenkes RI 2020) yaitu:

1. Implementasi Manajemen Berbasis Kinerja
 - a) Mengembangkan indikator kinerja utama (KPI) untuk setiap unit pelayanan.
 - b) Memantau produktivitas tenaga kesehatan secara rutin.
 - c) Mendorong perbaikan berkelanjutan (*continuous quality improvement*).
2. Penggunaan Teknologi Informasi Kesehatan
 - a) Sistem Informasi Manajemen Rumah Sakit (SIMRS) untuk integrasi proses pelayanan dan administrasi.
 - b) Rekam Medis Elektronik (EMR) untuk meningkatkan koordinasi klinis.
 - c) Sistem antrian elektronik untuk mempercepat proses pelayanan. Hasilnya: efisiensi proses kerja dan pengurangan waktu tunggu pasien (WHO 2010, Drummond et al. 2015, Ellis & McGuire 1993)

3. Optimalisasi proses bisnis (*business process reengineering*), Menurut Hollingsworth 2008, Donabedian 2003, Effendi & Setiawan 2020 yaitu:
 - a) Melakukan analisis alur kerja untuk mengidentifikasi pemborosan (waste).
 - b) Menerapkan *lean healthcare* atau six sigma untuk menyederhanakan proses.
 - c) Mengurangi waktu tunggu, proses duplikasi, dan *non-value-adding activity*.
4. Penguatan manajemen SDM, Menurut Donabedian 2003, Effendi & Setiawan 2020, WHO 2010, yaitu:
 - a) Penjadwalan kerja yang efektif dan fleksibel.
 - b) Pengembangan kompetensi SDM melalui pelatihan berkelanjutan.
 - c) Insentif berbasis kinerja untuk memotivasi tenaga kesehatan.
5. Penerapan model pembayaran berbasis kinerja, Menurut Drummond et al. 2015, WHO 2010, Depkes RI 2008, yaitu:
 - a) Sistem pembayaran berbasis *case-mix* atau *diagnosis related groups* (DRG).

- b) Penggunaan *activity based costing* (ABC) untuk pengelolaan biaya unit.
 - c) Mendorong efisiensi penggunaan dana tanpa mengorbankan mutu.
- 6. Penguatan sistem rujukan, menurut WHO 2010, Kemenkes RI 2020, Donabedian 2003, yaitu:
 - a) Membuat sistem rujukan yang efektif antar fasilitas kesehatan primer, sekunder, dan tersier.
 - b) Meningkatkan efisiensi penggunaan layanan spesialistik.
 - c) Mencegah *overutilization* di rumah sakit rujukan tingkat tinggi.
- 7. Kolaborasi interprofesional, menurut Donabedian 2003, Effendi & Setiawan 2020, WHO 2010, yaitu:
 - a) Meningkatkan koordinasi antar profesi kesehatan (dokter, perawat, farmasi, ahli gizi, dan lain-lain).
 - b) Tim berbasis interprofesional meningkatkan efisiensi dalam penanganan kasus kompleks.

- c) Mengurangi kesalahan, duplikasi pemeriksaan, dan mempercepat keputusan klinis.

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

A. Simpulan

Buku ini telah menguraikan secara komprehensif tentang pentingnya penerapan *activity-based costing* (ABC) dan perhitungan *unit cost* yang akurat dalam manajemen rumah sakit, serta peran efisiensi dalam meningkatkan kualitas dan keberlanjutan pelayanan kesehatan.

Penerapan metode ABC memungkinkan rumah sakit untuk menghitung biaya layanan kesehatan berdasarkan aktivitas nyata yang mengonsumsi sumber daya. Hal ini memberikan informasi biaya yang lebih akurat dibandingkan metode konvensional, yang sering kali hanya mengalokasikan biaya secara rata-rata tanpa mempertimbangkan kompleksitas dan variasi pelayanan. Dengan demikian, manajemen rumah sakit dapat mengidentifikasi aktivitas yang tidak bernilai tambah (*nonvalue added*), menetapkan tarif layanan yang lebih rasional, serta mengoptimalkan penggunaan sumber daya.

Perhitungan *unit cost* yang akurat sangat penting untuk penetapan harga layanan, pengendalian biaya, evaluasi efisiensi, dan pengambilan keputusan strategis. *Unit cost* yang didasarkan pada metode ABC memberikan transparansi dalam struktur biaya, mendukung perencanaan anggaran berbasis kinerja, serta meningkatkan akuntabilitas keuangan rumah sakit.

Efisiensi dalam pelayanan kesehatan tidak hanya berfokus pada pengurangan biaya, tetapi juga mencakup pemanfaatan sumber daya yang optimal untuk memberikan layanan yang bermutu. Berbagai indikator efisiensi, seperti BOR, ALOS, produktivitas SDM, dan rasio biaya langsung vs. tidak langsung, menjadi alat ukur yang membantu manajemen dalam meningkatkan kinerja operasional rumah sakit.

Namun, tantangan dalam mewujudkan efisiensi masih cukup besar, mulai dari fragmentasi sistem pelayanan, keterbatasan data, ketimpangan distribusi SDM dan fasilitas, resistensi terhadap perubahan, hingga keterbatasan anggaran. Oleh karena itu, strategi peningkatan efisiensi harus mencakup penguatan manajemen, pengembangan teknologi informasi kesehatan, penerapan sistem penganggaran berbasis

aktivitas, serta kebijakan yang mendukung kolaborasi lintas sektor.

Secara keseluruhan, penerapan metode ABC, perhitungan *unit cost* yang akurat, dan manajemen efisiensi yang berkelanjutan akan membantu rumah sakit menghadapi tantangan dalam sistem kesehatan modern, meningkatkan daya saing, serta memberikan pelayanan yang berkualitas bagi masyarakat.

B. SARAN

1. Peningkatan Kapasitas SDM dalam Penerapan ABC dan Penghitungan *Unit Cost*

Rumah sakit perlu melakukan pelatihan dan pengembangan kompetensi bagi staf keuangan, manajer operasional, dan pimpinan unit terkait agar mampu memahami dan menerapkan metode ABC serta perhitungan *unit cost* secara efektif. Hal ini penting untuk meningkatkan akurasi data biaya dan mendukung pengambilan keputusan berbasis informasi.

2. Penguatan Sistem Informasi Manajemen

Penerapan metode ABC dan penghitungan *unit cost* yang akurat sangat membutuhkan dukungan Sistem

Informasi Manajemen Rumah Sakit (SIMRS) yang terintegrasi. Rumah sakit disarankan untuk mengembangkan atau mengadopsi sistem informasi yang mampu mencatat aktivitas pelayanan secara rinci dan real-time, sehingga proses pengumpulan data biaya dapat dilakukan secara lebih efisien dan akurat.

3. Pengembangan Budaya Efisiensi dan Akuntabilitas
Manajemen rumah sakit perlu menumbuhkan budaya organisasi yang berorientasi pada efisiensi, transparansi biaya, dan akuntabilitas. Seluruh jajaran staf, baik medis maupun non-medis, perlu dilibatkan dalam upaya perbaikan proses dan pengurangan aktivitas yang tidak bernilai tambah, tanpa mengorbankan kualitas pelayanan kepada pasien.
4. Penguatan Kolaborasi dengan Stakeholder
Dalam menghadapi tantangan efisiensi dan keberlanjutan layanan, rumah sakit perlu menjalin kemitraan yang erat dengan berbagai pihak, termasuk pemerintah, BPJS Kesehatan, perusahaan asuransi, dan masyarakat. Kolaborasi ini akan mendukung penetapan tarif layanan yang lebih adil, pengembangan kebijakan pembiayaan berbasis biaya

riil, serta peningkatan mutu pelayanan kesehatan secara berkesinambungan.

5. Pengembangan Riset dan Evaluasi Berkelanjutan

Diperlukan komitmen untuk melakukan evaluasi berkala terhadap penerapan metode ABC dan penghitungan unit cost. Rumah sakit disarankan untuk mendorong pengembangan riset terapan yang berkaitan dengan manajemen biaya dan efisiensi pelayanan, guna memperoleh masukan untuk perbaikan yang berkesinambungan.

Dengan implementasi saran dan rekomendasi ini, diharapkan rumah sakit di Indonesia dapat meningkatkan efisiensi pengelolaan sumber daya, menyediakan layanan kesehatan yang berkualitas dengan biaya yang rasional, serta memperkuat keberlanjutan sistem kesehatan di era Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) yang semakin kompetitif.

Daftar Pustaka

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). McGraw-Hill Education.

Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Cokins, G. (2010). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (5th ed.). New York: McGraw-Hill/Irwin.

Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Cokins, G. (2019). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (8th ed.). McGraw-Hill Education.

Chapman, C. S., Kern, A., & Laguecir, A. (2014). Activity-based costing in healthcare: A UK case study. *Research in Healthcare Financial Management*, 17(1), 43–63.

Depkes RI. (2008). *Pedoman Penilaian Kinerja Rumah Sakit*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pelayanan Medik, Kementerian Kesehatan RI.

Donabedian, A. (2003). *An Introduction to Quality Assurance in Health Care*. Oxford University Press.

Drummond, M. F., Sculpher, M. J., Claxton, K., Stoddart, G. L., & Torrance, G. W. (2015). *Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes*. Oxford University Press.

Drury, C. (2013). *Management and Cost Accounting* (8th ed.). Cengage Learning.

Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting* (10th ed.). Hampshire: Cengage Learning.

Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting* (11th ed.). Cengage Learning.

Effendi, Y., & Setiawan, A. (2020). *Manajemen Pelayanan Kesehatan di Rumah Sakit*. Jakarta: EGC.

Ellis, R. P., & McGuire, T. G. (1993). *Hospital response to prospective payment: moral hazard, selection, and practice-style effects*. Journal of Health Economics, 12(2), 129-152.

Fibrianti, F., & Widodo, C. (2020). *Analisis Perbandingan Metode Activity Based Costing dengan Metode Konvensional dalam Menentukan Tarif Rawat Inap*. Jurnal Ekonomi Kesehatan Indonesia, 2(1), 45–56.

Gapenski, L. C., & Reiter, K. L. (2016). *Healthcare Finance: An Introduction to Accounting and Financial Management* (6th ed.). Health Administration Press.

Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2018). *Managerial Accounting* (16th ed.). McGraw-Hill Education.

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2009). *Cost Management: Accounting and Control* (6th ed.). South-Western Cengage Learning.

Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2015). *Cornerstones of Cost Management* (3rd ed.). Cengage Learning.

Hollingsworth, B. (2008). *The measurement of efficiency and productivity of health care delivery*. *Health Economics*, 17(10), 1107-1128.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2014). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (14th ed.). Pearson Education.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (15th ed.). Pearson.

Innes, J., & Mitchell, F. (1995). A survey of activity-based costing in the UK's largest companies. *Management Accounting Research*, 6(2), 137–153.

Ito, K., Nakamura, H., & Ota, S. (2018). Application of Lean Management in Outpatient Clinics: A Case Study in a Japanese Hospital. *Health Policy and Technology*, 7(3), 245–252.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131–138.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business Press.

Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting* (3rd ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). The big idea: How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46–52.

Keel, G., Savage, M., Rafiq, M., & Mazzocato, P. (2017). Cost accounting in health care: Pitfalls and opportunities. *JAMA*, 318(10), 939–940.

Kementerian Kesehatan Republik Indonesia. (2010). *Profil Kesehatan Indonesia Tahun 2010*. Jakarta: Kemenkes RI.

Kementerian Kesehatan Republik Indonesia. (2017). *Pedoman Perhitungan Biaya Pelayanan Kesehatan di Rumah Sakit*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pelayanan Kesehatan.

Kementerian Kesehatan RI. (2020). *Standar Nasional Akreditasi Rumah Sakit Edisi 1*. Jakarta: KARS.

Ministry of Health, Republic of Indonesia. (2017). *Pedoman Perhitungan Biaya Pelayanan Kesehatan di Rumah Sakit*.

Mulyadi. (2015). *Akuntansi Manajemen: Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Salemba Empat.

Mulyadi. (2016). *Akuntansi Biaya*. Jakarta: Salemba Empat.

Nurhayati, T., Sari, I. P., & Santoso, B. (2021). Technical Efficiency of Public Hospitals in East Java Province Using DEA. *Journal of Health Policy and Management*, 6(2), 112–120.

Porter, M. E., & Teisberg, E. O. (2006). *Redefining Health Care: Creating Value-based Competition on Results*. Harvard Business Press.

Starkweather, A. R., & Hissong, R. (2010). Organizational Efficiency and Hospital Leadership. *Journal of Healthcare Management*, 55(3), 189–201.

Stoeckle, J. D. (2019). Lean Health Care Management: A Systems Approach to Improving Patient Care and Reducing Waste. *Healthcare Management Forum*, 32(4), 180–185.

Supriyanto, S. (2011). *Manajemen Rumah Sakit*. Jakarta: EGC.

Supriyanto, S. (2012). *Manajemen Pelayanan Kesehatan*. Gadjah Mada University Press.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional.

WHO. (2010). *Health Systems Financing: The Path to Universal Coverage*. Geneva: World Health Organization.

Zelman, W. N., McCue, M. J., & Glick, N. D. (2003). *Financial Management of Health Care Organizations: An Introduction to Fundamental Tools, Concepts and Applications*. Blackwell Publishing.

Zelman, W. N., McCue, M. J., Millikan, A. R., & Glick, N. D. (2014). *Financial Management of Health Care Organizations: An Introduction to Fundamental Tools, Concepts and Applications* (4th ed.). Jossey-Bass.

Zulkarnaen, I. (2020). Analisis Activity Based Costing pada Instalasi Gawat Darurat RSUD Dr. Soetomo. *Jurnal Administrasi Kesehatan Indonesia*, 8(1), 55–63.

Penulis



Dr. Mahfud, S.Kep., MMR lahir di Cilacap, pada 26 Agustus 1974. Ia tercatat sebagai lulusan Institut Maju di Nusantara. Dr. Mahfud adalah Dosen S1 dan S2 Manajemen Administrasi Rumah Sakit di salah satu universitas swasta di Yogyakarta yang terakreditasi unggul sejak tahun 2012 sampai sekarang, yang sebelumnya adalah praktisi manajemen di salah satu Rumah sakit di Yogyakarta sejak tahun 1996- 2011.

Email: mahfud@almaata.ac.id

