

**ANALISIS PERHITUNGAN UNIT COST PELAYANAN SIRKUMSISI DENGAN PENDEKATAN  
ABC DI KLINIK SETIA BUDI JAMBI**

***THE CALCULATION OF UNIT COST OF SERVICE ANALYSIS CIRCUMCISION BY  
APPROACHES ABC IN SETIA BUDI CLINIC JAMBI***

**Didik Afrida, Firman Pribadi, Triyani Marwati**

Program Studi Manajemen Rumah Sakit

Program Pascasarjana, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

**ABSTRAK**

Penetapan biaya pelayanan Sirkumsisi Metode Couter dan Konvensional Di Klinik Setia Budi Jambi menggunakan sistem akuntansi tradisional, sehingga jasa pelayanan yang ditawarkan menjadi lebih murah (undercosting) atau lebih mahal (overcosting) dari beban biaya yang seharusnya dikonsumsi pada jasa pelayanan tersebut. Hal ini akan berakibat fatal bagi rumah sakit, terutama pada kondisi pasar yang penuh persaingan. Dengan demikian peneliti perlu mengkaji ulang unit cost pelayanan sirkumsisi dalam penetapan biaya yang lebih teliti dalam perincian biaya, dan ketepatan pembebanan biaya lebih akurat maka keputusan yang akan diambil oleh pihak manajemen akan lebih baik dan tepat. Penelitian dilakukan dengan menggunakan rancangan deskriptif kualitatif. Instrument yang digunakan adalah Pedoman dokumentasi yang dimiliki rumah sakit dan stop watch. Metode analisis biaya yang digunakan adalah berdasarkan ABC (Activity Based Costing) system. Hasil penelitian ini menunjukkan Unit cost untuk melakukan pelayanan sirkumsisi di Klinik Setia Budi Jambi yang dihitung menggunakan metode Activity Based Costing System adalah sebesar sebesar Rp 240.242,59 untuk layanan M konvensional dan sebesar Rp 385.200,57 untuk layanan M couter. Dari hasil perhitungan unit cost pelayanan sirkumsisi di Klinik Setia Budi Jambi yang dihitung menggunakan metode ABC memberikan hasil lebih kecil pada layanan M konvensional. Sedangkan pada layanan M couter, perhitungan ABC memberikan hasil yang lebih besar.

Kata Kunci : Unit Cost, Metode Activity Based Costing, Pelayanan Sirkumsisi.

## **ABSTRACT**

*Circumcision costing couter and conventional methods in Setia Budi Clinic Jambi using traditional accounting systems, so the services offered to be cheaper (under costing) or more expensive (over costing) of the costs that should be consumed on these services. It would be fatal to the hospital, especially in a highly competitive market conditions. Thus researchers need to review the unit cost in the circumcision services costing more accurate in the details of the cost and accuracy of charging better, then a decision will be taken by the management would be better and appropriate. Research performed using a qualitative descriptive design. Instruments used were documentation guidelines owned by hospital and stopwatch. Cost analysis method used is based on ABC (Activity Based Costing) system. The results of this study show units of cost to perform circumcision services at Setia Budi Clinic Jambi which is calculated using the Activity Based Costing (ABC) system is Rp 240.242,59 for the M conventional services and Rp 385.200,57 for M couter services. From the calculation of unit cost pelayananan circumcision in Clinical Setia Budi Jambi is calculated using the ABC method gives results smaller M conventional service. While in service M couter, ABC calculation gives greater results.*

*Keywords: Unit cost, Activity Based Costing methods, Circumcision services.*

## PENDAHULUAN

Rumah sakit adalah salah satu contoh organisasi berorientasi non profit. Rumah sakit merupakan suatu organisasi yang memberikan pelayanan kesehatan yang bersifat sosial. Rumah sakit mempunyai tugas utama memberikan pengobatan, perawatan kepada pasien dan pelayanan kesehatan kepada masyarakat. Tugas-tugas rumah sakit itu menjadikan rumah sakit sebagai pihak yang sangat dibutuhkan dalam menyediakan kebutuhan masyarakat dan mewujudkan cita-cita masyarakat yang menjadikan warganya memiliki kehidupan yang lebih baik. Kebutuhan akan layanan rumah sakit yang bermutu semakin meningkat seiring dengan semakin membaiknya perekonomian dan derajat kesehatan masyarakat. Dalam beberapa tahun belakangan ini, industri rumah sakit Indonesia telah mengalami perkembangan yang cukup berarti dengan diterbitkannya berbagai peraturan dan perundang-undangan yang bertujuan untuk mendorong investasi dan menciptakan kondisi bisnis dan jasa rumah sakit yang lebih baik.

Sebuah rumah sakit harus bisa menentukan harga pokok dengan tepat

agar tidak mengalami kerugian karena harga terlalu rendah atau harga terlampaui tinggi sehingga tidak menjangkau masyarakat, khususnya bagi rumah sakit yang berada di daerah. Rumah sakit yang berada di daerah sulit untuk menentukan atau mematok harga pokok layanannya yang disebabkan oleh sumber daya dan tenaga ahli yang kurang memadai.

Sudah menjadi tugas manajemen rumah sakit dalam merencanakan masa depan rumah sakit sehingga bukan saja dapat meraih kesempatan yang ada sekarang tetapi juga bisa tetap bertahan dalam menghadapi persaingan yang akan datang, karena rumah sakit baru bisa dikatakan *survive*, jika rumah sakit mampu bertahan dalam kondisi perekonomian apapun juga mengingat keadaan ekonomi adalah suatu keadaan yang selalu berfluktuasi.

Salah satu jenis pelayanan kesehatan yang paling banyak dilakukan oleh masyarakat adalah pelayanan sirkumsisi, karena sirkumsisi selain merupakan anjuran dari salah satu agama, juga terbukti bermanfaat bagi kesehatan. Manfaat sirkumsisi diantaranya adalah untuk menurunkan resiko infeksi saluran kemih, kanker dan

fimosi. Berdasarkan hal tersebut, maka banyak kalangan masyarakat yang melakukan pelayanan kesehatan sirkumsisi.<sup>1</sup> Oleh sebab itu pihak rumah sakit selaku penyedia jasa layanan kesehatan sirkumsisi perlu melakukan strategi untuk meningkatkan daya saing.

Sirkumsisi dapat dilakukan dengan banyak metode. Adapun metode yang paling banyak dipilih oleh masyarakat umum adalah metode sirkumsisi secara konvensional dan *couter*. Secara garis besar metode konvensional terdiri dari beberapa tahap, yaitu tindakan aseptik dan antiseptic, bius lokal, pembebasan perlengketan dan kotoran, pemotongan kulit preputium penghentian perdarahan, penjahitan dan penutupan luka. Biasanya metode ini banyak sekali terjadi pendarahan. Metode ini masih dijahit dan diperban sehingga pasien dianjurkan untuk tidak beraktifitas terlalu berat selama kurang lebih 4 hari dan perban harus tetap kering. Sedangkan metode Electric Cauter atau yang lebih dikenal luas dengan Laser, memiliki tahapan yang hampir sama dengan konvensional. Perbedaannya adalah pada saat pemotongan kulit preputium dan penghentian perdarahan dengan menggunakan alat electric cauter,

sehingga perdarahan nyaris tidak ada akibat efek koagulasi dari panas yang dihasilkan alat tersebut. Penggunaan teknik ini biasanya menghasilkan kecepatan 3-4 kali dibandingkan penggunaan teknik konvensional.

Klinik Setia Budi Jambi merupakan salah satu klinik yang menyediakan pelayanan kesehatan sirkumsisi, baik melalui metode *couter* maupun konvensional. Sejauh ini, pihak manajemen Klinik Setia Budi Jambi belum pernah melakukan perhitungan harga pokok pelayanan sirkumsisi, sehingga dalam menetapkan *unit cost* atau harga jual layanan sirkumsisi kurang tepat. Oleh karena itu, penulis mencoba melakukan perhitungan menghitung harga pokok, sehingga dapat diketahui harga jual atau *unit cost* yang tepat untuk layanan sirkumsisi pada Klinik Setia Budi Jambi.

Banyak cara yang dapat dilakukan dalam upaya menentukan besarnya *unit cost* per unit pelayanan, salah satunya adalah dengan metode *Activity Based Costing*. Sistem ABC direkomendasikan untuk diterapkan pada organisasi kesehatan seperti rumah sakit, terutama untuk menentukan standar biaya penuh per unit layanan disediakan oleh rumah sakit.<sup>2</sup> Memberikan standar data yang

lebih akurat, administrasi dari rumah sakit harus mampu membuat perencanaan dan kontrol biaya lebih efektif dibandingkan dengan metode akuntansi biaya secara konvensional.

Penerapan sistem *activity based costing* (ABC) banyak memberikan manfaat diantaranya sebagai alat untuk membantu manajer untuk berpikir tentang organisasi agar lebih efektif dan tentang bagaimana caranya menciptakan nilai tambah<sup>3</sup>. Hal tersebut dapat dicapai diantaranya melalui pengurangan aktivitas, peniadaan aktivitas, seleksi aktivitas dan pembagian aktivitas.

Selain itu,<sup>4</sup> juga menyebutkan bahwa jika manajemen melayani kebutuhan konsumen dengan filosofi bahwa perusahaan tidak akan membebani konsumennya pada aktivitas yang bukan penambah nilai bagi konsumen, maka manajemen akan senantiasa berusaha melakukan penyempurnaan terhadap berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk atau jasa yang diserahkan kepada konsumen. Manajemen yang mendasarkan usahanya atas filosofi tersebut, memerlukan informasi untuk memungkinkan mereka melakukan perencanaan dan pengendalian terhadap

berbagai aktivitas dalam menghasilkan produk atau jasa. Oleh karena itu, informasi akuntansi yang dirancang atas dasar aktivitas (*activity based cost system*) merupakan sistem akuntansi yang relevan dengan kebutuhan manajemen saat sekarang.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh<sup>5</sup> yang meneliti tentang hubungan antara penerapan *activity based costing* (ABC) dengan peningkatan kinerja keuangan pada berbagai jenis perusahaan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang positif antara ABC dengan peningkatan ROI pada berbagai jenis perusahaan, hal tersebut menunjukkan bahwa ABC terbukti dapat meningkatkan kinerja keuangan perusahaan.

Dengan melihat banyaknya manfaat serta pentingnya penerapan sistem *activity based costing* (ABC) bagi pengambilan keputusan biaya satuan pelayanan, maka peneliti merasa perlu untuk melakukan penelitian dengan judul "Perhitungan *Unit cost* Pelayanan Sirkumsisi Metode *Cauter* dan Konvensional dengan pendekatan ABC *system* di Klinik Setia budi Jambi". Adapun jenis penelitian yang penulis gunakan dalam penelitian ini adalah penelitian

deskriptif kualitatif dengan rancangan studi kasus di Klinik Setia budi Jambi. Sehingga dengan adanya penelitian ini, akan dapat memberikan sumbangsih berupa penetapan *unit cost* bagi pelayanan kesehatan sirkumsisi di Klinik Setia budi Jambi.

Menurut<sup>6</sup>, *unit cost* adalah nilai suatu jasa pelayanan yang ditetapkan dengan ukuran sejumlah uang berdasarkan pertimbangan bahwa dengan nilai uang tersebut sebuah rumah sakit bersedia memberikan jasa kepada pasien.

Strategi penetapan *unit cost* menurut<sup>7</sup>. ada tipe yang berhubungan dengan biaya, berhubungan dengan pasar dan berhubungan dengan pesaing. Ini berarti setelah perhitungan biaya satuan kita tidak bisa menentukan *unit cost* tersebut untuk dijual, namun kita harus melalui tahapan penentuan standar biaya (*standard cost pricing steps*).

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, maka dapat dirumuskan permasalahan sebagai berikut:

1. Berapa *unit cost* pelayanan sirkumsisi metode konvensional berdasarkan metode *Activity Based Costing* (ABC) di Klinik Setia Budi Jambi?

2. Berapa *unit cost* pelayanan sirkumsisi metode *cauter* berdasarkan metode *Activity Based Costing* (ABC) di Klinik Setia Budi Jambi?

## **BAHAN DAN CARA**

### **Jenis Penelitian**

Jenis penelitian ini adalah penelitian deskriptif kuantitatif dengan rancangan studi klinis, data dalam bentuk kuantitatif dan wawancara dengan pihak manajemen sebagai tambahan informasi.

### **Subyek dan Objek Penelitian**

Subjek dalam penelitian ini adalah kepala bagian keuangan, kepala bagian IGD, perawat di unit sirkumsisi, *Cleaning Service*, bagian pemeliharaan alat, pelayanan medik, petugas administrasi seperti petugas pendaftaran, rekam medik dan rumah tangga (IPSR) untuk memperoleh data yang komprehensif di di Klinik Setia Budi Jambi

Objek penelitian ini adalah semua aktivitas biaya yang terjadi di unit sirkumsisi di Klinik Setia Budi Jambi. Penelitian ini telah dilakukan pada bulan 1 Januari – 30 Juli 2012 di Klinik Setia Budi Jambi khususnya di unit pelayanan sirkumsisi.

### **Definisi Operasional Varibel Penelitian**

Untuk mempermudah dalam proses penelitian, maka dibuat definisi operasional variabel penelitian sebagai berikut.

1. Biaya satuan pelayanan sirkumsisi adalah hasil perhitungan total biaya operasional pelayanan sirkumsisi yang diberikan dibagi dengan jumlah tindakan pelayanan yang diberikan, menggunakan metode *activity based costing* (ABC).
2. Aktivitas adalah tindakan-tindakan yang dilaksanakan saat memberikan pelayanan sirkumsisi yang menimbulkan biaya aktivitas.
3. *Cost driver* adalah cara untuk membebankan biaya pada aktivitas atau produk.
4. Metode *activity based costing* (ABC) adalah metode untuk menentukan *unit cost* yang didasarkan pada aktivitas dan sumber daya yang digunakan untuk melakukan aktivitas tersebut.
5. Sirkumsisi metode konvensional adalah metode sirkumsisi yang tahapannya adalah tindakan aseptik dan antiseptik, bius lokal, pembebasan perlengketan dan kotoran, pemotongan kulit

preputium penghentian perdarahan, penjahitan dan penutupan luka.

6. Sirkumsisi metode *couter* adalah metode sirkumsisi yang tahapannya hampir sama dengan metode sirkumsisi secara konvensional, perbedaannya adalah pada saat pemotongan kulit preputium dan penghentian perdarahan dengan menggunakan alat electric cauter, sehingga perdarahan nyaris tidak ada akibat efek koagulasi dari panas yang dihasilkan alat tersebut.

### **Instrumen Penelitian**

Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Pedoman dokumentasi yaitu prosedur yang terkait dengan pelayanan sirkumsisi serta data biaya yang dimiliki oleh Klinik Setia Budi.
2. Pedoman wawancara  
Wawancara merupakan salah satu metode pengumpulan data dengan cara bertanya langsung atau berkomunikasi langsung dengan responden untuk memperoleh informasi mengenai isu yang diteliti.
3. Panduan observasi yaitu *checklist* yang digunakan untuk pengamatan secara langsung pada objek penelitian, yaitu aktivitas yang

dilakukan di pelayanan sirkumsisi serta unit penunjang.

4. Stopwatch adalah alat pengukur waktu yang digunakan untuk mengukur lamanya waktu setiap aktivitas yang dilakukan di pelayanan sirkumsisi serta unit penunjang.
5. Matrik *Expense Activity Dependence* (EAD) adalah sebuah tabel yang digunakan untuk menghubungkan biaya tidak langsung (*overhead*) dengan aktivitas pada unit penunjang serta matrik *Activity Product Dependence* (APD) untuk menghubungkan aktivitas pada unit penunjang dengan produk jasa rawat inap.

### **Analisis Data**

Metode analisis biaya yang digunakan adalah berdasarkan ABC (*Activity Based Costing*) sistem. Biaya yang digunakan adalah biaya langsung yaitu biaya yang melekat pada petugas, diperoleh dengan cara penelusuran secara langsung (*direct tracing*) dan biaya tidak langsung yaitu biaya-biaya yang terdapat pada unit penunjang.

### **HASIL**

#### **Pendapat Subyek Penelitian**

Berdasarkan hasil wawancara dengan kepala bagian keuangan dan kepala bagian unit poliklinik IGD di Klinik Setia Budi Jambi. Masing-masing subyek penelitian diberi kesempatan untuk mengemukakan pendapatnya.

Pelayanan yang diberikan oleh Klinik Setia Budi Jambi di bagian unit poliklinik bedah pada setiap pasien diperlakukan atau dilayani dengan sama saja tidak ada yang dibedakan.

Mengenai sistem perhitungan yang diterapkan di Klinik Setia Budi Jambi untuk pelayanan sirkumsisi adalah berdasarkan pada bahan habis pakai dan dari biaya tenaga kerjanya, Klinik Setia Budi Jambi menetapkan tarif *M. Convensional* sebesar Rp 400.000,- dan *M. Couter* sebesar Rp 600.000. hal ini terungkap dari hasil wawancara bagian keuangan Klinik Setia Budi Jambi. Tarif pelayanan sirkumsisi keuangan Klinik Setia Budi Jambi sudah termasuk 10 % *margin* dan 50% jasa dari *unit cost*. Sehingga diketahui besar *unit cost M. Convensional* sebesar Rp 250.000,- dan *M. Couter* sebesar Rp 375.000.

#### **Tahapan-tahapan Aktivitas dalam Sirkumsisi**

Pasien yang akan melakukan sirkumsisi di Klinik Setia Budi Jambi, terlebih dahulu melakukan konsultasi dengan dokter di Klinik Setia Budi Jambi untuk menentukan ada tidaknya kontraindikasi dengan anamnesis dan pemeriksaan fisik. Setelah itu, pasien melakukan proses sirkumsisi yang terdiri dari beberapa aktivitas atau tahapan yang harus dilakukan, yaitu: mempersiapkan pasien dan peralatan yang akan digunakan, aseptis dan antisepsis, anestesia lokal, release (melepaskan per lengketan dan membersihkan kotoran smegma), insisi (membuang preputium atau kulup) dan hemostasis (mengontrol pendarahan), menjahit luka dan memberi obat.

### **Jumlah Pasien**

Berdasarkan hasil wawancara dengan pihak Klinik Setia Budi Jambi jumlah kunjungan pada tahun 2012 pada bulan Januari-Juni 2012 jumlah kunjungan pelayanan sirkumsisi sebanyak 72 orang.

### **Biaya satuan (*unit cost*) pelayanan sirkumsisi**

Proses perhitungan biaya satuan (*unit cost*) pelayanan di

pelayanan sirkumsisi dengan menggunakan metode ABC (*Activity Based Costing*) dengan langkah-langkah sebagai berikut<sup>8</sup>.

#### a. Identifikasi biaya *direct tracing*

Cara pembebanan biaya langsung ke aktivitas dilakukan melalui *direct tracing* yaitu identifikasi secara langsung konsumsi sumber daya oleh aktivitas. Informasi ini didapatkan melalui dokumen biaya dan observasi secara langsung. Biaya ini hanya muncul bila ada aktivitas pada unit produk atau jasa dan bila tidak ada suatu aktivitas maka biaya tidak dikeluarkan. Aktivitas primer yang mengakibatkan timbulnya aktivitas sekunder untuk pelayanan sirkumsisi membutuhkan sejumlah waktu, alat medis dan *non* medis, biaya laundry, biaya kebersihan, pemakaian ruangan, biaya listrik, biaya air, biaya jasa dokter dan perawat serta biaya lainnya. Analisis konsumsi biaya *direct tracing* di pelayanan sirkumsisi dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel 1. Biaya *Direct Tracing* Pelayanan sirkumsisi Di Klinik Setia Budhi  
Jambi

No.	Jenis Biaya	Jumlah Biaya(Rp)
1.	Pelaksana	30.535
2.	Peralatan	8.327
3.	BHP	22.060
4.	Kebersihan	2500
5.	Listrik	350
<b>Total Biaya <i>Direct Tracing</i></b>		<b>63.772</b>

Dari tabel di atas menunjukkan jumlah biaya *direct tracing* di pelayanan sirkumsisi adalah sebesar Rp. 63.772.

b. Identifikasi Biaya *Driver Tracing*

*Driver tracing* merupakan suatu pembebanan biaya tidak langsung ke aktivitas melalui hubungan sebab akibat antara sumber daya yang dikonsumsi dengan aktivitas yang ditimbulkan. Matrik *Expense-Activity-Dependence* (EAD) dan matrik *Activity-Product-Dependence* (APD) digunakan untuk mengidentifikasi biaya *driver tracing*. Kedua matrik ini adalah penelusuran secara tidak langsung dengan cara menentukan pemicu biaya (*cost driver*) yang berasal dari unit-unit penunjang yang tidak secara langsung memproduksi produk atau jasa.

Matrik EAD merupakan sebuah matrik yang menghubungkan antara suatu aktivitas dengan biaya. Untuk menghubungkan antara aktivitas dengan produk digunakan matrik APD. Langkah-langkah untuk mengidentifikasi *driver tracing* adalah sebagai berikut:

1) Menentukan kategori biaya

Kategori biaya dalam penelitian ini dikelompokkan menjadi 5 kategori biaya yang ada di unit terkait yaitu di unit, keperawatan, yanmed, rekam medik, keuangan dan rumah tangga (IPSRS). Biaya yang pertama adalah biaya tenaga kerja yang meliputi biaya pegawai. Biaya pegawai ini sudah termasuk gaji, lembur, transport kedinasan, seragam, dana kesehatan, gizi, biaya

pendidikan dan latihan serta insentif. Biaya yang kedua adalah biaya peralatan yang terdiri dari biaya pemeliharaan alat *non* medis serta biaya depresiasi alat *non* medis. Kategori biaya yang ketiga adalah biaya bangunan. Biaya ini terdiri dari biaya pemeliharaan dan depresiasi gedung. Sedangkan biaya yang keempat

adalah biaya pelayanan. Biaya ini terdiri dari biaya kantor, biaya kebersihan, biaya pemeliharaan kendaraan dan biaya depresiasi kendaraan. Biaya kantor disini terdiri dari biaya ATK, listrik, air dan biaya telepon. Kategori-kategori biaya dapat dilihat dalam tabel di bawah ini:

Tabel 2. Kategori Biaya dan Identifikasi *Cost Driver*

No.	Kategori Biaya	Cost (Rp)	Cost Driver
	Tenaga kerja :		
1.	Pegawai	Rp 35.000.000	Jumlah Pegawai
	Peralatan :		
2.	Pemeliharaan alat non medis	Rp 1.500.000	Jumlah Alat
3.	Depresiasi alat <i>non</i> medis	Rp 2.400.000	Jumlah Alat
	Bangunan :		
4.	Pemeliharaan gedung	Rp 750.000	Luas lantai
5.	Depresiasi gedung	Rp 1.200.000	Luas lantai
	Pelayanan :		
6.	Biaya kantor :	Rp 1.050.000	
	a. Listrik	Rp 900.000	KWH
	b. ATK	Rp 150.000	Jumlah Unit
7.	Kebersihan	Rp 900.000	Luas lantai
8.	Pemeliharaan kendaraan	Rp 1.000.000	Jumlah Unit
9.	Depresiasi kendaraan	Rp 1.200.000	Jumlah Unit

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa biaya terbesar adalah biaya pegawai yaitu sebesar Rp. 35.000.0000.

2) Mengidentifikasi aktivitas-aktivitas utama  
 Cara yang digunakan untuk mengidentifikasi aktivitas-aktivitas utama adalah

dengan observasi serta wawancara. Informasi yang didapat dari observasi dan wawancara digunakan untuk membuat suatu bagan aktivitas yang terdiri dari aktivitas primer dan sekunder serta dihubungkan dengan biaya yang dikeluarkan. Aktivitas primer adalah aktivitas yang dikonsumsi oleh produk sedangkan aktivitas sekunder adalah aktivitas yang dikonsumsi oleh aktivitas primer, misalnya produk layanan keperawatan dengan aktivitas sekundernya adalah mengikuti pelatihan dibidang keperawatan. Untuk

melaksanakan aktivitas sekundernya, dibutuhkan pemakaian biaya seperti biaya untuk pegawai, biaya pemeliharaan dan depresiasi *non* medis, biaya kantor, serta biaya-biaya lainnya untuk mendukung terlaksananya aktivitas tersebut. Aktivitas-aktivitas tersebut kemudian ditentukan pemicu biayanya (*cost driver*). Setelah menentukan *cost driver* maka dapat ditentukan konsumsi biaya-biaya tidak langsung (*overhead*). Identifikasi aktivitas primer di unit penunjang dan *cost driver*nya dapat di lihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 3. Identifikasi Aktivitas Primer dan *Cost Driver*nya

No	Aktivitas	<i>Cost Driver</i>
1	Keperawatan	Jumlah pasien
2	Yan Med	Jumlah aktivitas
3	RM	Jumlah pasien
4	Keuangan	Jumlah pasien
5	RT,IPSRS	Jumlah alat

Setelah menentukan *cost driver* maka dapat ditemukannya konsumsi biaya-biaya *overhead*, karena *cost driver* adalah suatu kejadian yang dapat menimbulkan biaya.

*Cost driver* merupakan faktor yang dapat menerangkan konsumsi biaya-biaya *overhead*. Faktor ini *menunjukkan* suatu penyebab utama tingkat aktivitas yang akan

menyebabkan biaya dalam aktivitas-aktivitas selanjutnya.

- 3) Menghubungkan aktivitas dengan biaya dengan membuat matriks *Expences Activity Dependence* (EAD).

Langkah *ini* mengidentifikasi aktivitas yang berkontribusi dengan masing-masing biaya. Kategori biaya dalam penelitian ini terbagi dalam 4 kategori yaitu biaya tenaga kerja, biaya peralatan, biaya gedung serta biaya pelayanan. Matrik EAD memiliki 2 bagian yaitu lajur dan kolom. Kategori biaya yang telah ditentukan diletakkan di bagian kolom dari matrik EAD, sedangkan aktivitas-aktivitas diletakkan di bagian lajur dari matrik EAD.

- 4) Membuat tanda centang (*check-marks*) secara proporsional dalam matrik EAD.

Setelah membuat matriks EAD, langkah selanjutnya adalah membuat tanda centang (*check-marks*) yang diletakkan secara proporsional. Tanda centang

(*check-marks*) berguna untuk menentukan hubungan dari tiap aktivitas yang ada dengan waktu yang dibutuhkan dalam menyerap biaya-biaya yang ada.

Setelah membuat tanda centang, jumlah waktu yang dibutuhkan oleh masing-masing aktivitas dalam menyerap biaya-biaya yang ada pada tiap unit dibagi dengan total waktu yang ada. Contohnya, aktivitas sekunder di unit keperawatan adalah mengikuti pelatihan dibidang keperawatan. Waktu yang dibutuhkan dalam melakukan aktivitas ini adalah 60 menit. Kemudian waktu untuk melakukan aktivitas tersebut dibagi dengan biaya-biaya yang diserap pada bagian kolom dari matrik EAD. Waktu yang didapat untuk masing-masing biaya yang diserap dijumlahkan. Untuk mendapatkan nilai proporsi dari aktivitas yang dilakukan di keperawatan adalah dengan cara membagi waktu yang dibutuhkan pada masing-masing biaya yang diserap dengan total

waktu yang diserap oleh keempat kategori biaya. Proporsi antara waktu melakukan aktivitas terhadap masing-masing biaya yang

diserap yang terletak pada kolom dari matrik EAD dijumlahkan sampai mempunyai nilai satu.

Tabel 4. Matriks EAD Proporsi waktu aktivitas dalam mengkonsumsi biaya

No.	Aktivitas Primer	Tenaga Kerja	Peralatan		Bangunan		Pelayanan				JUMLAH
		Pegawai	Pemeliharaan alat non medis	Depresiasi alat non medis	Pemeliharaan gedung	Depresiasi gedung	Biaya kantor	Pegawai	Pemeliharaan alat non medis	Depresiasi alat non medis	
1	Keperawatan	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19	0,19	1,73
2	YanMed	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,24	0,38	0,38	2,40
3	RM	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,19	0,19	0,84
4	Keuangan	0,22	0,22	0,22	0,22	0,22	0,22	0,22	0	0	1,57
5	RT, IPSRS	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28	0,25	0,25	2,46
	<b>Jumlah</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>1.00</b>	<b>9.00</b>

5) Menentukan nilai rupiah

terhadap aktivitas-aktivitas Langkah selanjutnya adalah mengalikan nilai proporsi dari masing-masing aktivitas (tabel 4.2) dengan total biaya yang telah ditetapkan. Contohnya, untuk mendapatkan biaya pada aktivitas di keperawatan terhadap biaya pegawai adalah dengan cara mengalikan antara proporsi waktu aktivitas di

keperawatan yaitu 0,19 (Tabel 4.4) dengan biaya pegawai sebesar Rp. 35.000.000 (Tabel 4.2) sehingga didapatkan biaya aktivitas di keperawatan sebesar Rp. 6.788.281 (tabel 4.5). Hasil dari perhitungan ini adalah diperolehnya jumlah biaya yang dibutuhkan untuk masing-masing aktivitas. Hasil perhitungan dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 5. Total Biaya peraktivitas Hasil Perhitungan Matriks (EAD)

No.	Aktivitas Primer	Tenaga Kerja	Peralatan		Bangunan		Pelayanan				JUMLAH
		Pegawai	Pemeliharaan alat non medis	Depresiasi alat non medis	Pemeliharaan gedung	Depresiasi gedung	Biaya kantor	Cleaning service	Pemeliharaan sarana	Depresiasi sarana	
1	Keperawatan	6.788.281	290.926	465.482	145.463	232.741	203.648	174.556	187.500	225.000	8.713.597
2	YanMed	8.258.354	353.929	566.287	176.965	283.144	247.751	212.358	375.000	450.000	10.923.787
3	RM	2.306.718	98.859	158.175	49.430	79.087	69.202	59.316	187.500	225.000	3.233.287
4	Keuangan	7.860.569	336.882	539.010	168.441	269.505	235.817	202.129	-	-	9.612.354

5	RT. IPSRS	9.786.078	419.403	671.045	209.702	335.523	293.582	251.642	250.000	300.000	12.516.975
<b>JUMLAH</b>		<b>35.000.000</b>	<b>1.500.000</b>	<b>2.400.000</b>	<b>750.000</b>	<b>1.200.000</b>	<b>1.050.000</b>	<b>900.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>1.200.000</b>	<b>45.000.000</b>

Dari tabel di atas dapat dilihat total biaya aktivitas pada masing-masing unit penunjang (*cost center*). Setelah didapatkan total biaya tersebut kemudian dilanjutkan dengan membuat matriks APD.

- 6) Menghubungkan aktivitas dengan produk dengan membuat matriks *Activity Product Dependence* (APD).

Sebelum menentukan hubungan antara biaya yang dikonsumsi aktivitas per produk, maka langkah awal yang dilakukan adalah menentukan jumlah waktu yang dibutuhkan aktivitas dalam menghasilkan sebuah produk layanan atau jasa.

Tabel 6. Proporsi Waktu Terhadap Produk Jasa

No.	Aktivitas Primer	Poliklinik IGD	Conventional	Couter	Jumlah
2.	Keperawatan	0,65	0,20	0,15	1
3.	YANMED	0,65	0,20	0,15	1
4.	Rekam Medik	0,65	0,20	0,15	1
5.	Keuangan	0,65	0,20	0,15	1
6.	RT, IPSRS	0,65	0,20	0,15	1
	<b>Jumlah</b>	<b>3,25</b>	<b>1</b>	<b>0,75</b>	<b>5</b>

- 7) Membuat tanda centang (*check-marks*) secara proporsional dalam matriks APD

Langkah selanjutnya adalah membuat tanda centang (*check-marks*) yang diletakkan secara proporsional untuk menentukan hubungan aktivitas dengan produk jasa yang dihasilkan. Selanjutnya, tanda centang digantikan dengan jumlah waktu yang dibutuhkan oleh masing-masing aktivitas. setelah itu, dihitung proporsi masing-masing aktivitas dengan total waktu sampai diperoleh nilai 1 (satu). Sebagaimana terlihat pada tabel berikut ini:

8) Menentukan nilai rupiah masing-masing produk

Nilai rupiah dari biaya setiap produk layanan dalam matrik diperoleh dari perhitungan nilai proporsi waktu setiap produk layanan pada matrik APD dikalikan dengan nilai rupiah total

aktivitas pada hasil perhitungan matrik EAD sehingga diperoleh total biaya aktivitas per produk layanan. Pada penelitian ini produk jasa yang dianalisis hanya pada produk layanan unit sirkumsisi. Perhitungan matriks APD dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 7. Total Biaya Hasil Perhitungan Matriks APD

No,	Aktivitas Primer	Layanan	
		<i>Conventional</i>	<i>Couter</i>
1	Keperawatan	Rp 1.742.719	Rp 1.307.040
2	Yanmed	Rp 2.184.757	Rp 1.638.568
3	Rekam Medik	Rp 646.657	Rp 484.993
4	Keuangan	Rp 1.922.471	Rp 1.441.853
5	Rumah Tangga	Rp 2.503.395	Rp 1.877.546
	<b>JUMLAH</b>	<b>Rp 9.000.000</b>	<b>Rp 6.750.000</b>

Untuk mendapatkan nilai *driver tracing* maka total biaya pada matriks APD tersebut dibagi dengan jumlah pasien selama satu tahun yaitu sebanyak 72 pasien terdiri dari 51 pasien menggunakan layanan *M conventional* dan 21 pasien

menggunakan *M couter* sehingga didapatkan nilai *driver tracing* untuk pelayanan sirkumsisi sebesar Rp 176.471 untuk layanan *M conventional* dan sebesar Rp 321.429 untuk layanan *M couter*. Perhitungannya dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 8. Perhitungan *Driver Tracing*

No	Unit	Jumlah Pasien Selama 6 bulan (a)	Total <i>Driver Cost</i> (b)	<i>Driver Tracing</i> (b/a)
1	Conventional	51	Rp 9.000.000	Rp 176.471
2	Couter	21	Rp 6.750.000	Rp 321.429

Hasil perhitungan *driver tracing* dengan menggunakan langkah pendekatan matriks EAD dan APD tersebut maka didapatkan besaran nilai jasa sarana (*unit cost*) dari

penjumlahan *direct tracing* dan *driver tracing* pelayanan sirkumsisi di Klinik Setia Budi Jambi sebagaimana tergambar pada tabel berikut:

Tabel 9. Hasil perhitungan *unit cost* di pelayanan sirkumsisi Klinik Setia Budi Jambi

No	Unit	<i>Direct Tracing (Rp)</i>	<i>Driver Tracing (Rp)</i>	<i>Unit Cost (Rp)</i>
1	Conventional	Rp 176.471	Rp63.772	Rp 240.243
2	Couter	Rp 321.429	Rp63.772	Rp 385.201

Dari hasil perhitungan didapatkan bahwa *unit cost* atau jasa sarana pada pelayanan *sirkumsisi* sebesar sebesar Rp 240.243 untuk layanan *M conventional* dan sebesar Rp 385.201 untuk layanan *M couter*.

240.243 untuk layanan *Metode conventional* dan sebesar Rp 385.201 untuk layanan *Metode couter*. Hasil perhitungan menunjukkan bahwa *unit cost* pelayanan sirkumsisi dengan *Metode Convensional* sebesar Rp 250.000 lebih besar dari hasil perhitungan menggunakan ABC yaitu sebesar Rp 240.243 dan pelayanan sirkumsisi dengan *Metode Couter* sebesar Rp 375.000 lebih kecil dari hasil perhitungan menggunakan ABC yaitu sebesar Rp Rp 385.201.

## PEMBAHASAN

Berdasarkan penelitian ini dapat diketahui bahwa *unit cost* yang dikenakan oleh pihak Klinik Setia Budi Jambi untuk pelayanan sirkumsisi dengan *Metode Convensional* sebesar Rp 250.000 dan *Metode Couter* sebesar Rp 375.000. Sedangkan dari hasil perhitungan biaya layanan sirkumsisi di Klinik Setia Budi Jambi dengan menggunakan metode Activity based cost (ABC) sebesar Rp

Tabel 10 Selisih antara *unit cost* klinik dengan perhitungan *unit cost* menggunakan metode ABC

<b>Metode pelayanan sirkumsisi</b>	<b><i>M. Conventional</i></b>	<b><i>M. Couter</i></b>
<i>Unit Cost</i> yang berlaku di klinik	Rp 250.000	Rp 375.000
<i>Unit cost</i> menggunakan ABC	Rp 240.243	Rp 385.201
Selisih <i>Unit cost</i>	Rp 9.757	Rp 10.201

Berdasarkan tabel di atas bahwa *unit cost* di pelayanan sirkumsisi yang diberlakukan oleh klinik untuk *Metode Conventional* sebesar Rp 250.000 dan *Metode Couter* sebesar Rp 375.000 sedangkan perhitungan *unit cost* menggunakan ABC sebesar Rp 240.243 untuk layanan *Metode conventional* dan sebesar Rp 385.201 untuk layanan *Metode couter*. Perhitungan *unit cost* yang menggunakan metode ABC lebih rendah daripada *unit cost* pelayanan sirkumsisi menggunakan *Metode Conventional* dengan selisih diantara kedua *unit cost* adalah sebesar Rp 9.757. Bila dibandingkan dengan menggunakan metode *Metode Couter*, perhitungan *unit cost* yang menggunakan metode ABC lebih tinggi dengan selisih diantara kedua *unit cost* adalah sebesar Rp 10.201.

Berdasarkan data tersebut pihak manajemen klinik perlu mengevaluasi kembali harga pokok (*unit cost*) yang ada di pelayanan sirkumsisi karena pelayanan

sirkumsisi merupakan layanan unggulan dari klinik Setia Budi Jambi.

Analisis biaya dengan metode ABC (*Activity Based Costing*) yang dilakukan berdasarkan cara<sup>8</sup>. cukup terstruktur dan praktis. Meskipun dalam kasus ini cukup sulit untuk menghitung biaya berdasarkan kategori yang sebenarnya.

Metode ABC (*Activity Based Costing*) adalah metode yang memfokuskan pada aktivitas, dimana adanya aktivitas diyakini sebagai penyebab timbulnya biaya<sup>4</sup>. Biaya dalam hubungannya dengan aktivitas dapat digolongkan menjadi biaya langsung dan biaya tidak langsung. Biaya langsung di pelayanan sirkumsisi terdiri dari biaya pegawai, biaya bahan habis pakai, biaya laundry, biaya penyusutan alat medis dan *non* medis serta biaya kebersihan yang dihitung melalui penelusuran langsung (*direct tracing*).

Biaya langsung ini akan meningkat sebanding dengan jumlah jasa yang dihasilkan. Bila jumlah pasien meningkat,

aktivitas juga akan meningkat, biaya meningkat seiring dengan peningkatan pendapatan karena jumlah pasien yang dilayani. Sebaliknya, biaya tidak langsung dihitung melalui *driver tracing* dan alokasi. Untuk ABC (*Activity Based Costing*), menggunakan *driver tracing* yaitu penggunaan penggerak untuk pembebanan biaya. Pada penelitian ini, yang termasuk biaya tidak langsung adalah biaya listrik yang tergolong dalam biaya tidak tetap (biaya variabel), biaya peralatan, biaya telepon, biaya air, biaya kebersihan, biaya sanitasi, biaya pemeliharaan, biaya bangunan dan biaya kantor.

Perhitungan biaya menggunakan pendekatan sistem *activity based costing* lebih akurat dalam menentukan struktur biaya, karena pada sistem ABC biaya dihitung sesuai dengan tindakan, kegiatan dan produk yang digunakan.<sup>9</sup>

ABC *system* merupakan *system* informasi biaya yang mengubah cara yang digunakan manajemen dalam pengelolaan proses bisnis. Jika dalam manajemen tradisional, pengelolaan proses bisnis dipecah-pecah kedalam fungsi, dengan ABC *system*, pengelolaan proses bisnis dilaksanakan secara terpadu berbasis aktivitas. Pengelolaan berbasis aktivitas

ini menyebabkan dua perubahan radikal yang lain: (1) personel mengubah orientasi pengelolaannya yang semula tertuju ke pencapaian tujuan fungsinya berubah ke pemuasan kebutuhan *customer*, (2) *improvement* berkelanjutan terhadap aktivitas menjadi motivasi personel dalam pengelolaan proses bisnis.<sup>9</sup>

Metode ABC (*Activity Based Costing*) dapat membantu untuk mengurangi biaya yang tidak perlu secara lebih efektif dan mengurangi biaya yang tidak mempunyai nilai tambah bahkan dapat menghapus biaya dari aktivitas yang tidak perlu melalui analisis aktivitas. Analisis aktivitas adalah proses pengidentifikasian, penjelasan dan pengevaluasian aktivitas yang dilakukan.<sup>10</sup> Analisis aktivitas seharusnya menghasilkan: 1) aktivitas apa yang dilakukan, 2) berapa banyak orang yang melakukan aktivitas, 3) waktu dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan aktivitas dan 4) perhitungan nilai aktivitas.<sup>10</sup>

## **KESIMPULAN**

Sesuai dengan hasil penelitian mengenai analisis perhitungan *unit cost* pelayananan sirkumsisi di Klinik Setia

Budi Jambi dengan menggunakan pendekatan metode *Activity Based Costing* (ABC), dapat disimpulkan bahwa :

*Unit cost* untuk pelayananan sirkumsisi di Klinik Setia Budi Jambi yang dihitung menggunakan metode *Activity Based Costing System* untuk tindakan *Metode Couter* lebih besar dibanding tindakan *Metode Convensional*.

*Unit cost* sirkumsisi sekarang yang berlaku di Klinik Setia Budi Jambi untuk *Metode Couter* lebih besar dibanding *Metode Convevensional*.

Perhitungan *unit cost* yang menggunakan metode ABC lebih rendah daripada *unit cost* pelayananan sirkumsisi menggunakan *Metode Convensional*, bila dibandingkan dengan menggunakan *Metode Couter*, perhitungan *unit cost* yang menggunakan metode ABC lebih tinggi.

Perbedaan selisih antara metode *Activity Based Costing* (ABC) dan *unit cost* sekarang baik untuk sirkumsisi *Metode Couter* maupun *Metode Convensional* disebabkan karena : a.) pada metode akuntansi biaya tradisional biaya *overhead* pada masing-masing produk hanya dibebankan pada satu atau dua *cost driver* saja, akibatnya cenderung terjadi distorsi pada pembebanan biaya *overhead*. b.) pada metode ABC biaya

*overhead* pada masing-masing produk dibebankan pada banyak *cost driver* yaitu luas lantai, jumlah pasien, jumlah hari rawat inap, dan KWH, sehingga dalam metode ABC telah mampu mengalokasikan biaya aktivitas ke setiap pelayanan secara tepat.

#### DAFTAR PUSTAKA

1. Sinclair, Constance. 2003. *Buku Saku Kebidanan*. Jakarta: PenerbitBuku Kedokteran EGC
2. Chan, Yee-Ching Lilian. 1993. Improving Hospital Cost Accounting with Activity-Based Costing. *Health Cara Management Review*, Vol 18(1), 71 – 77.
3. Ahmed, Zaffar., Khan, Abdual Jabbar., Bukhari, Warda., Ain, Noor-ul & Ali, Maryam Hadi. 2011. Activity-Based Costing Is It From Pain to Joy?. *International Conference on Economics and Finance Research*, Vol 4(2011), 485 – 488.
4. Mulyadi. 2007. *Activity Based Cost System*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
5. Cagwin, Douglass & Bouwman, Marinus J. 2000. The Association between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance. *Paper*. University of Texas & University of Arkansas.
6. Trisnantoro, L. 2004. *Memahami Penggunaan Ilmu Ekonomi dalam Manajemen Rumah Sakit*. Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
7. Stokoe, P. 1995. *Strategic Pricing in Indonesia Hospital*. Lecture presented at UGM. Yogyakarta.
8. Roztocky, Narcyz. 2004. A Procedure for Smooth Implementation of

Activity Based Costing in Small Companies. *Engineering Management Journal*. American Society for Engineering Management. Vol 16 (4), 1 – 10.

9. Lievens, Y, Bogaert, W.V., Kesteloot, K, 2003, *Activity Based Costing: A Practical Model For Cost Calculation In Radiotherapy*, Int Journal Radiation Oncology, University Hospitals Leuven, Belgium.
10. Hansen, D. R., dan M. M. Mowen 2006. 7th Edition. *Management Accounting*. Thomson: Southwestern *Publishing*, Co.