

Metode Activity Based Costing Dalam Penentuan Unit Cost Eksisi Fibroadenoma Mammæ

Afiazka Luthfita^{1*}, Ietje Nazaruddin²

Program Studi Manajemen Rumah Sakit, Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Jalan Lingkar Selatan, Tamantirto, Kasihan, Bantul, Yogyakarta 55183

*Penulis Korespondensi: afiazkaluthfita@gmail.com

Riwayat artikel: Diterima 12 April 2016; Direvisi 22 Mei 2016; Dipublikasikan 17 Juni 2016

ABSTRACT

Background: Indonesian began to operate health insurance program on 2014 with payment scheme by INA-CBG's (Indonesian Case Based Group). That make hospital to have appropriate tariff calculation. Breast fibroadenoma (FAM) must have appropriate tariff calculation because it will be increasing. One of calculating method that can be used is Activity Based Costing (ABC) because this method can measure accurately cost out of any activity, improve the precision and accuracy in the details of charging fees.

Methods: This study was descriptive quantitative. This study is limited to patient with FAM cases that occurred in 2015 in patients using BPJS class III and without complications

Result and Discussion: The unit cost excision FAM at RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta which is calculated by the method of activity-based costing is Rp 4,704,877. The difference with the hospital unit cost of Rp 218.923 hospitals are higher, while the difference with INA-CBG rates Rp Rp 679.471 smaller.

Conclusion: The unit cost of service excision FAM still under INA-CBG's rates, calculations by the ABC method is higher than the unit cost PKU Muhammadiyah Hospital. The management should be re-evaluated the tariff of this service.

Keywords: Activity Based Costing (ABC), breast fibroadenoma (FAM), Unit cost

PENDAHULUAN

Pemerintah Indonesia melalui kementerian kesehatan di awal tahun 2014, mulai mengoperasikan program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN). Program JKN diselenggarakan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) sesuai dengan UU No.24 tahun 2011 tentang BPJS. JKN merupakan salah satu upaya pemerintah dalam meningkatkan pelayanan kesehatan bagi seluruh warga negara Indonesia.

Bagian terpenting dalam implementasi JKN adalah pembiayaan kesehatan. Pembiayaan kesehatan bertujuan mendorong peningkatan mutu, pelayanan berorientasi pasien, efisiensi, dan terbentuknya pelayanan tim. Tujuan tersebut diharapkan bisa dicapai dengan pembiayaan yang tepat¹. Dalam implementasi Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) telah diatur pola pembayaran kepada fasilitas kesehatan tingkat lanjutan berdasarkan INA-CBG's (Indonesian Case Based Group). INA-CBG's merupakan pola pembayaran prospektif berdasarkan pendekatan system *casemix*. *Casemix* adalah sistem pengelompokan penyakit yang menggabungkan antara biaya perawatan dengan jenis penyakit di rumah sakit².

Salah satu penyakit yang membutuhkan penghitungan biaya dengan tepat adalah *fibro adenoma mammae* (FAM). FAM merupakan tumor jinak payudara yang biasa terjadi pada wanita dewasa berusia

kurang dari 25 tahun. FAM dapat didiagnosis berdasarkan karakteristik klinis pada 50%-67% kasus, namun diperlukan pula pemeriksaan diagnostik tambahan untuk menegakkan diagnosis³.

Berdasarkan data *World Health Organisation* (WHO) pada tahun 2030 akan terjadi lonjatan penderita kanker di Indonesia sampai tujuh kali lipat. Daerah penderita kanker terbanyak di Indonesia adalah Yogyakarta dengan tingkat prevalensi 9,6 per 1.000⁴.

Rumah sakit sebagai fasilitas kesehatan tingkat lanjutan dituntut melakukan efisiensi pelaksanaannya, sehingga ketepatan perhitungan biaya-biaya sangatlah penting. Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta sebagai salah satu rumah sakit tipe B di Daerah Istimewa Yogyakarta perlu melakukan penghitungan biaya yang tepat. Hal ini dikarenakan jumlah pasien FAM pada rumah sakit tersebut mengalami kenaikan setiap tahunnya.

Agar dapat menghitung *unit cost* layanan rumah sakit, terdapat sebuah metode penentuan berdasarkan aktivitas yang dirancang untuk mengatasi distorsi pada akuntansi biaya tradisional yang disebut metode ABC (*Activity Based Costing*). Metode ABC mengukur secara cermat biaya dari setiap aktivitas sesuai *cost driver* yang menyebabkan biaya tersebut terjadi. Metode ABC lebih akurat melakukan pembebanan biaya lebih⁵. Perhitungan yang akurat mengenai biaya eksisi FAM ini dapat dijadikan sebagai dasar pemanfaatan tindakan

tersebut sebagai salah satu sumber pemasukan di RS PKU Muhammadiyah Unit 1 mengingat akan terjadinya kenaikan prevalensi.

Berdasarkan uraian di atas penelitian ini dilakukan untuk mengetahui : Berapakah biaya satuan layanan *fibroadenoma mammae* disertai tindakan eksisi tumor pada Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta? dan Bagaimana analisis selisih antara hasil perhitungan biaya satuan layanan *fibroadenoma mammae* disertai tindakan eksisi dengan metode activity based costing dengan perhitungan rumah sakit dan tarif INA-CBG's di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta?

LANDASAN TEORI

1. Activity Based Costing

Activity based costing merupakan salah satu perangkat yang mulai dikembangkan sejak tahun 1970 dan 1980 sebagai sebuah usaha untuk meningkatkan efisiensi dan mengontrol biaya. Metode ini didasarkan pada sebuah konsep produksi sebuah produk atau performa sebuah service dimana aktifitas yang terlibat didalamnya akan mengkonsumsi sumber daya yang ada. Metode ABC mencoba untuk menentukan biaya pada masing-masing aktivitas dan atau sumber daya sehingga biaya total dapat lebih dipahami dan dikelola. Hal ini berbeda dengan sistem perhitungan tradisional karena didasarkan pada aktivitas yang mendorong biaya. Metode ABC ini memungkinkan seseorang untuk mengelola proses dengan memiliki pemahaman yang jelas tentang apa yang mendorong biaya dan bagaimana peningkatan efisiensi pada aktivitas yang mempengaruhi biaya. Banyak teknik peningkatan kualitas dengan cara membaginya ke dalam unit yang terpisah. Hal ini dilakukan untuk standarisasi proses, meningkatkan, dan menghilangkan variabilitas yang tidak perlu¹¹.

Pada era BPJS pelayanan kesehatan mengalami kesulitan karena harus menyeimbangkan antara sumber daya yang ada dengan biaya yang dikeluarkan.

2. Fibro Adenoma Mammae

Fibro adenoma mammae merupakan tumor payudara tersering pada wanita muda berusia kurang dari 25 tahun. Puncak insidensi penyakit ini adalah pada decade kedua dan ketiga kehidupan, *fibroadenoma mammae* jarang ditemukan pada wanita *postmenopause*. Insidensi penyakit ini juga lebih tinggi pada wanita yang mendapatkan terapi hormonal¹⁵. Secara keseluruhan penyakit ini terjadi pada 10% wanita, dimana 50% diantaranya dilakukan biopsi payudara¹⁶.

Fibroadenoma mammae merupakan tumor yang berbatas tegas dari jaringan disekitarnya, beberapa ahli menyatakan *fibroadenoma mammae* merupakan perkembangan normal¹⁷. Tumor ini adalah kombinasi antara proliferasi epitel dan *connective tissue*, tumor ini berasal dari perkembangan jaringan lobular¹⁸. Hal tersebut

menjelaskan insidens terjadinya *fibroadenoma mammae* tertinggi pada usia muda karena perkembangan lobular terjadi pada usia muda.

Pada 50-67% kasus penyakit ini dapat didiagnosis hanya berdasarkan pemeriksaan fisik saja. Diagnosis juga dapat ditegakkan dengan pemeriksaan penunjang dengan ultrasonography dan biopsy. Pada pemeriksaan ultrasonography ditemukan gambaran *ovoid smooth solid mass*, diameter anteroposterior lebih pendek dibandingkan dengan diameter transversal, terkadang juga ditemukan *low-level internal echoes*¹⁹. Karakteristik tersebut bukan merupakan ciri khas dari semua fibroadenoma, disamping itu pada pemeriksaan mammography ditemukan gambaran lesi berbatas tegas dan 25% terdapat gambaran yang hamper menyerupai keganasan. Mammography digunakan sebagai sarana penunjang pada pasien berusia lebih tua dan pada massa yang tidak dapat diraba ketika dilakukan pemeriksaan¹⁸. Pemeriksaan penunjang lain yang dapat dilakukan untuk menegakkan diagnosis *fibroadenoma mammae* adalah biopsy. Kombinasi antara pemeriksaan penunjang berupa biopsy dan imaging serta pemeriksaan fisik memiliki akurasi 95% untuk membedakan antara lesi ganas dan jinak. Berdasarkan penelitian tidak ada perbedaan yang bermakna pemeriksaan dengan USG maupun *mammography* untuk membedakan lesi jinak atau ganas dan dari segi efisiensi biaya lebih baik digunakan USG sebagai alat *screening*²⁰.

Manajemen *fibroadenoma mammae* masih *debatable* dan bergantung pada usia pasien serta temuan klinis. Untuk lesi *nonpalpable*, direkomendasikan follow-up selama 1-3 tahun setelah didiagnosis berdasarkan pemeriksaan fisik dan 2 pemeriksaan penunjang (*triple assessment*). Lesi yang teraba disarankan dilakukan eksisi komplit semua lesi setelah didiagnosis sebagai *fibroadenoma mammae*, juga dapat dijadikan sebagai sarana diagnosis definitif. Tindakan operatif memiliki biaya yang mahal dan juga meningkatkan morbiditas (berhubungan dengan kosmetika). Operasi dapat dilakukan jika ukuran semakin membesar dan pasien menghendaki untuk dilakukannya tindakan eksisi²¹.

METODE PENELITIAN

1. Jenis Dan Rancangan Penelitian

Jenis penelitian ini adalah deskriptif kuantitatif yaitu data yang diperoleh dari sampel populasi dianalisis dengan menggunakan metode kuantitatif yang kemudian diinterpretasikan (Sugiyono, 2013).

2. Subjek dan Objek Penelitian

Subjek penelitian adalah Kepala Bagian Keuangan, Dokter Spesialis Bedah, Kepala Ruang Instalasi Bedah Sentral, petugas administrasi seperti petugas pendaftaran, rekam medis, bagian mutu, bagian pemasaran dan kesekretariatan Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Objek penelitian adalah aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk layanan jasa di pelayanan *eksisi fibro adenoma mammae* di RS PKU

Muhammadiyah Yogyakarta. Aktivitas yang dimaksud adalah semua aktivitas yang terjadi pada layanan *eksisi fibroadenoma mammae* baik langsung maupun penunjang yang mendukung aktivitas layanan *eksisi fibroadenoma mammae*.

Variabel penelitian adalah biaya satuan akomodasi yang terjadi pada pasien yang mendapatkan layanan *eksisi fibroadenoma mammae* dan aktivitas di unit rawat jalan bedah, Rawat Inap, Instalasi Bedah Sentral, Gizi, Instalasi Laboratorium, Instalasi Radiologi, Bagian Keuangan dan kasir.

3. Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian pada penelitian terdiri dari:

- a. Pedoman dokumentasi yaitu prosedur yang terkait dengan pelayanan *eksisi fibroadenoma mammae* yang dimiliki RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.
- b. Pedoman wawancara. Responden yang diwawancara terdiri dari kepala bagian keuangan, kepala perawat ruang bedah sentral, perawat bedah sentral, cleaning service, pegawai laundry, serta pegawai administrasi RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Wawancara mendalam dilakukan dalam panduan wawancara yang sudah ditentukan ataupun pertanyaan yang bersifat spontan muncul saat interview berlangsung. Data yang diperoleh berupa gambaran umum mengenai RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta, sistem yang digunakan oleh rumah sakit dalam menentukan biaya pelayanan *eksisi fibroadenoma mammae* dan identifikasi aktivitas yang dilakukan pada layanan *eksisi fibroadenoma mammae*.
- c. Panduan observasi menggunakan *checklist* dalam *clinical pathway*. Pengamatan langsung dilakukan pada objek penelitian, yaitu aktivitas yang dilakukan selama pasien di rawat.
- d. *Stopwatch* adalah alat pengukur waktu yang digunakan untuk mengukur lamanya waktu setiap aktivitas yang dilakukan, mulai dari pasien mendaftar sampai pasien keluar dari rumah sakit.

4. Analisis Data

Penelitian menggunakan data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari sumber yang berhubungan, seperti wawancara dengan bagian keuangan untuk mendapatkan gambaran tentang penetapan biaya layanan *eksisi fibroadenoma mammae* RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Selain itu juga dilakukan wawancara untuk mendapatkan gambaran aktivitas yang dilakukan pada layanan *eksisi fibroadenoma mammae*. Peneliti juga melakukan observasi langsung ke ruang instalasi bedah sentral untuk mendapatkan data mengenai luas ruangan serta fasilitas yang ada.

Adapun langkah-langkah sebagai berikut:

- a. Aktifitas diidentifikasi dan didefinisikan melalui data primer (wawancara dan observasi)

dan data Membuat daftar aktivitas dan penggerak aktivitas.

- b. Klasifikasi aktivitas sebagai aktivitas primer dan aktivitas sekunder kemudian menggambarkan tugas yang menyebabkan aktivitas.
- c. Identifikasi *cost driver* untuk menghubungkan aktivitas utama ke produk

HASIL DAN PEMBAHASAN

HASIL PENELITIAN

1. Gambaran Subyek Penelitian

Berdasarkan wawancara pada kepala bagian keuangan, menunjukkan rumah sakit menggunakan sistem perhitungan untuk tindakan *eksisi fibro adenoma mammae* yaitu metode konvensional, yakni berdasarkan bahan habis pakai dan biaya tenaga kerja yang terlibat.

Wawancara juga dilakukan pada kepala bagian unit rawat jalan khususnya poli bedah, kepala bagian rawat inap khususnya bangsal Marwah dan kepala bagian instalasi bedah serta dokter bedah umum untuk mendapatkan gambaran mengenai pelayanan pasien *eksisi fibro adenoma mammae*.

2. Perhitungan Unit Cost tindakan eksisi fibro adenoma mammae berdasarkan metode Activity Based Costing (ABC)

Langkah perhitungan *unit cost* untuk tindakan *eksisi FAM* dengan metode ABC adalah sebagai berikut:

- a. **Menentukan activity centers pada unit yang terkait, biaya dan cost driver masing-masing kategori biaya.** Tindakan *eksisi fibro adenoma mammae* ini melibatkan 3 unit besar yaitu poliklinik bedah umum, bangsal rawat inap marwah, dan instalasi bedah sentral (kamar operasi). Pasien yang direncanakan untuk diberikan terapi pembedahan *eksisi FAM* terlebih dahulu melakukan konsultasi dengan dokter spesialis bedah umum di poliklinik. Setelah dokter memutuskan untuk melakukan tindakan pembedahan pada pasien maka dokter akan memberikan pengantar rawat inap pada pasien. Berdasarkan *clinical pathway* yang ada pasien yang diberikan terapi pembedahan *eksisi FAM* akan di rawat selama 3 hari di bangsal tersebut. Pelayanan yang didapatkan pasien ketika dirawat antara lain meliputi visite dokter spesialis sebelum dan sesudah operasi, perawatan luka, serta diet post operasi yang disesuaikan dengan kondisi pasien.

Pembedahan dilakukan di kamar operasi setelah pasien dari bangsal sudah siap. Pada bagian IBS ini terdapat total pegawai 24 orang. Operasi *eksisi FAM* termasuk dalam operasi sedang, yang membutuhkan 5 tenaga kerja dalam pelaksanaannya. Petugas yang dibutuhkan yaitu dokter spesialis bedah, dokter spesialis anestesi, perawat sirkuler, perawat sebagai asisten operator, dan perawat anestesi. Pasien akan diantar kembali ke

bangsal setelah tindakan selesai dilakukan dan kondisi pasien stabil. Pasien akan diberikan perawatan pasca pembedahan selama 3 hari bila pasien tersebut tidak mengalami komplikasi pasca pembedahan dan kondisi pasien telah stabil.

b. **Membebaskan biaya langsung yang terjadi pada tindakan eksisi fibro adenoma**

mammae.Biaya langsung merupakan biaya yang timbul dari aktivitas-aktivitas untuk menghasilkan produk dan jasa yang bersangkutan. Tindakan eksisi *fibro adenoma mammae* memiliki biaya langsung yang tertera pada tabel 1

Tabel 1. Biaya Langsung Pelayanan Eksisi Fibro Adenoma Mammae RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta tahun 2014

Kategori Biaya	Satuan	Jumlah Satuan	Biaya Satuan	Jumlah
Pelayanan Poli				
Pendaftaran	Aktivitas	1	18,000	18,000
Konsultasi Spesialis Bedah Umum	Tindakan	1	49,500	49,500
Pelayanan Ibs				
Tindakan Operasi Sedang		1	1,404,000	1,404,000
Sterilisasi Alat	Alat	1	162,000	162,000
Laundry	Kg	4,5	4,500	20,250
Obat Dan Bahan Habis Pakai				
Sput Terumo 2,5 Cc	Pcs	1	3,600	3,600
Sput Terumo 5 Cc	Pcs	1	4,410	4,410
Sput Terumo 10 Cc	Pcs	1	5,760	5,760
Ringer Lactate 500ml	Fib	4	11,700	46,800
Lma Ambu 3 0.35 Pieces	Pcs	1	106,380	106,380
Clopedin Inj 1 Ampul	Amp	1	29,160	29,160
Ondansetron 4mg/2ml	Amp	1	8,730	8,730
Recofol N 20mg/ML	Vial	1	100,260	100,260
Tramadol Inj	Amp	1	7,290	7,290
Terrel 250ml 30 Cc	Cc	30	6,930	207,900
N2o 25 Kg 200 Cc	Cc	200	116.55	23,310
O2 Kap 6 200 Cc	Cc	200	12.6	2,520
Under Pads 1 Pieces	Pcs	1	3,420	3,420
Aquadest Opls 25cc	Fib	3	3,600	10,800
Braunol Sol 100 Cc	Cc	100	143.1	14,310
Alkohol 70% /Cc 100 Cc	Cc	100	31.5	3,150
Mess Aesculap No. 23	Pcs	1	3,060	3,060
Daryantulle# 1 Pieces	Pcs	1	18,630	18,630
Kasa Lipat 5 CmX13cmX12 Ply	Pcs	30	1,023.03	30,690
Daryantulle# 0.5 Pieces	Pcs	1	9,360	9,360
Handskoend St 7,5 Gamex	Pcs	1	35,910	35,910
Handscod St 7 Maxter/Winiche	Pcs	1	7,020	7,020
Catgut Chr 2/0 Cg-811/Cg 923	Pcs	1	79,830	79,830
Dermalon 2-0 1727-51	Pcs	1	74,880	74,880
Pot Salep 100gr	Pcs	1	1,170	1,170
Paket Eksterpasi	Pcs	1	185,670	185,670
Ceftriaxone 1gr Inj	Amp	1	43,020	43,020
Ketorolac 30mg Inj 4	Vial	1	60,210	60,210
Cyprofloracin 500mg	Tab	10	414	4,140
Natrium Diclovenax 50 Mg	Tab	10	252	2,520
Pelayanan Marwah				
Visite Dokter Spesialis Bedah	Tindakan	4	63,000	252,000
Visite Dokter Spesialis Anestesi	Tindakan	2	63,000	126,000
Pemasangan Infus	Tindakan	1	16,200	16,200
Injeksi	Tindakan	3	9,900	29,700
Laboratorium				
Ekg	Tindakan	1	27,000	27,000
Rongent Thorax	Tindakan	1	87,120	87,120
Pemeriksaan Darah Rutin	Tindakan	1	49,500	49,500
Hbsag	Tindakan	1	45,000	45,000
Ptt	Tindakan	1	51,300	51,300
Aptt	Tindakan	1	51,300	51,300
Gds	Tindakan	1	16,200	16,200
PA Jaringan	Tindakan	1	243,000	243,000

Total

3,781,980

Sumber : RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta 2014

- c. Menentukan biaya *direct resource overhead* dan *indirect resource overhead* pada unit klinik bedah umum, kamar operasi, dan bangsal Marwah. Biaya *overhead* dikelompokkan

menjadi empat kategori yaitu *labor related, equipment related, space related, dan service related*. Hasil perhitungan biaya setiap unit terkait dapat terlihat pada tabel 2.

Tabel 2. Total Biaya Overhead RS PKU Muhammadiyah Tahun 2014

Unit Rumah Sakit	Biaya Overhead		Total Biaya Overhead ^a (Rp)
	Indirect Resource ^a (Rp)	Direct Resource ^a (Rp)	
Klinik Bedah Umum	20,877	6331	27,208
Bangsal Marwah	46,528	99,716	146,244
Instalasi Bedah Sentral	220,948	108,783	329,731

ket : c=a+b, a= *indirect resource*, b= *direct resource*, c= total biaya overhead

Sumber: RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta Tahun 2014 (telah diolah kembali)

- d. Menentukan biaya *indirect resourcedan direct resource overhead* setiap aktivitas berdasarkan waktu dan *activity center* pada unit yang terkait.

- e. Menjumlahkan seluruh biaya langsung dan *overhead* pada tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* yang sesuai dengan *clinical pathway*.

Tabel 3. Unit Cost Eksisi Fibro Adenoma Mammae RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta

Struktur Biaya	Biaya (Rp)		Total (Rp)
Biaya Langsung <i>eksisi FAM</i>			3,781,980
Biaya Overhead	<i>Indirect Resource Overhead</i>	<i>Direct Resource Overhead</i>	-
Biaya overhead <i>eksisi FAM</i> di Klinik Bedah Umum	20,877	6,331	27,208
Biaya overhead <i>eksisi FAM</i> di Bangsal Marwah	180,061	385,896	565,957
Biaya overhead <i>eksisi FAM</i> di IBS	220,948	108,783	329,731
Total Seluruh Biaya			4,704,877

PEMBAHASAN

1. Beban Biaya dalam Perhitungan *Unit Cost* Tindakan Eksisi *Fibro Adenoma Mammae*

Berdasarkan perhitungan dengan metode ABC didapatkan *unit cost* untuk tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* adalah sebesar Rp 4,704,877. Beban biaya yang terlibat pada *unit cost* tindakan *eksisi fibroadenoma mammae* terdiri dari:

- a. **Beban biaya langsung dalam perhitungan *unit cost* tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*.**

Biaya langsung pada tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* sebesar Rp 3,781,980 atau sebesar 80% dari total beban biaya unit cost tindakan tersebut. Tingginya beban biaya langsung dikarenakan banyaknya jasa medis dokter spesialis, bahan habis pakai yang digunakan, dan prosedur pemeriksaan yang harus dilakukan pasien sebelum melakukan operasi.

Berdasarkan laporan dari bagian penetapan biaya RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta *direct cost* pasien eksisi

fibroadenoma mammae berbeda-beda. Perbedaan *direct cost* terletak pada biaya obat-obat anastesi serta bahan medis habis pakai. Hal ini dikarenakan setiap pasien memiliki perbedaan ukuran tumor serta lama waktu pengerjaan tindakan operasi tersebut. Kepatuhan dokter terhadap *clinical pathway* dan penggunaan obat sesuai formularium dalam melakukan tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* pada pasien BPJS kelas III sangat berpengaruh terhadap mutu tindakan serta efisiensi biaya di rumah sakit⁸.

Jasa medis dokter yang dibebankan pada pasien juga mengkonsumsi biaya yang cukup besar. Jasa medis yang dibebankan ini meliputi biaya konsultasi ketika di poliklinik bedah umum, visite pre operasi, visite post operasi, jasa tindakan operasi *fibroadenoma mammae*, dan anastesi di kamar operasi. Rumah sakit hanya memberikan jasa dokter untuk tindakan BPJS kelas III sebesar 50% dari jasa medis pasien umum lainnya, sehingga dalam hal ini sulit untuk dilakukan efisiensi biaya.

b. Beban Biaya overhead dalam perhitungan unit cost

Biaya *overhead* pada tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* sebesar Rp 922,897 atau 19,6% dari beban keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*. Biaya *overhead* ini terbagi dalam biaya *overhead* poliklinik bedah umum yaitu sebesar Rp 27,208 (0,6%), bangsal Marwah Rp 565,957 (12%), dan kamar operasi Rp 329,731 (7%).

Berdasarkan perhitungan yang telah dilakukan didapatkan biaya *indirect resource overhead* pada klinik bedah umum adalah sebesar Rp 20,877 sedangkan biaya *direct resource overhead* klinik bedah umum sebesar Rp 6,331. Biaya yang dibebankan pada unit ini hanya sebesar 0,6% dari keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*. Kecilnya biaya yang dibebankan ini karena pasien hanya menikmati layanan di poli bedah umum untuk melakukan konsultasi serta pemeriksaan fisik yang menunjang diagnosis.

Pembebanan biaya *overhead* pada unit rawat inap Marwah sebesar 12 % dari keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*, dengan rincian biaya *indirect resource overhead* sebesar Rp 180,061 dan biaya *direct resource overhead* Rp 385,896. Pada unit rawat inap ini banyak fasilitas yang terlibat pada tindakan eksisi *fibroadenoma mammae* meliputi persiapan pasien sebelum melakukan operasi dan perawatan yang dibutuhkan sesudah operasi, sehingga bila dibandingkan dengan unit lain pembebanan biaya *overhead* pada unit ini lebih tinggi dibandingkan dengan unit rawat jalan dan kamar operasi.

Biaya *overhead* unit kamar operasi dibebankan sebesar 7% dari keseluruhan biaya tindakan eksisi *fibroadenoma mammae*. Biaya *overhead* unit ini meliputi biaya *indirect* sebesar Rp 220,948 dan *direct* sebesar Rp 108,783. Pada unit ini prosedur operasi dilakukan pada pasien sehingga jumlah biaya *indirect resource overhead* paling besar dibandingkan 2 unit lainnya karena dihitung berdasarkan persentase pendapatan unit IBS, jumlah dan jenis operasi yang dilakukan. Operasi eksisi *fibroadenoma mammae* termasuk dalam operasi sedang serta unit ini merupakan unit ke-2 yang

menyumbangkan persentase pendapatan tertinggi sehingga berdasarkan perhitungan pembebanan yang dilakukan oleh RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta biaya yang dibebankan pada pasien cukup besar.

Biaya *indirect resources overhead* mencerminkan besarnya biaya pada unit-unit non fungsional. Unit-unit non fungsional yang ada di RS PKU Muhammadiyah meliputi direksi, diklat, pengadaan, keamanan, kendaraan, dll. Jumlah tenaga kerja pada unit non fungsional ini adalah 134 pegawai atau 30% dari total pegawai yang ada di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta yaitu 570 pegawai⁹

Berdasarkan metode *activity based cost* unit rawat jalan dan kamar operasi menunjukkan biaya *indirect* lebih besar, hal ini menunjukkan besarnya biaya yang dikeluarkan unit non fungsional. Biaya yang menghabiskan dana besar pada unit non fungsional ini terletak pada biaya gaji pegawai, pemakaian barang pengadaan dan biaya kantor serta langganan. Tingginya biaya pada unit non fungsional menunjukkan adanya biaya yang tidak efisien pada unit-unit tersebut.

Direct resource overhead sebagian besar mencerminkan biaya para pegawai yang turut serta secara langsung dalam proses perawatan pasien serta *service related cost*. Berdasarkan data yang diperoleh jumlah perawat adalah 241 dengan jumlah tempat tidur 205, hal ini telah sesuai dengan peraturan pemerintah yaitu perbandingan perawat dan tempat tidur adalah 1:1¹⁰. Biaya-biaya yang berkaitan dengan *service related* menghabiskan biaya yang cukup besar berkaitan dengan barang habis pakai yang digunakan.

2. *Unit Cost Tindakan Eksisi Fibro Adenoma Mammae Melalui Perhitungan Activity Based Costing dan Unit Cost RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta*

Unit cost pelayanan eksisi *fibro adenoma mammae* dengan perhitungan metode ABC didapatkan sebesar Rp 4,704,877, sedangkan perhitungan rumah sakit untuk pelayanan tersebut di adalah sebesar Rp 4,431,420. *Unit cost* dengan metode perhitungan yang berbeda ini masih lebih rendah dibandingkan dengan *claim* BPJS yaitu sebesar Rp 5,384,348.

Tabel 4 Selisih Antara Unit Cost ABC, Unit Cost RS, dan Tarif INA CBG's Tindakan Eksisi Fibro Adenoma Mammae Tahun 2014

Perbandingan Antara Unit Cost ABC Dan RS		
Unit Cost ABC (Rp)	Unit Cost RS (Rp)	Selisih
4,704,877	4,431,420	273,457
Perbandingan Antara Unit Cost ABC Dan INA-CBG's		
Unit Cost ABC (Rp)	Tarif INACBG (Rp)	Selisih
4,704,877	5,384,348	679,471
Perbandingan Antara Unit Cost RS Dan INA-CBG'S		
Unit Cost RS(Rp)	Tarif INACBG (Rp)	Selisih

4,431,420

5,384,348

952,928

Pada perhitungan didapatkan selisih antara *unit cost* RS dan *unit cost* ABC sebesar Rp 273,457. Perbedaan biaya ini berdasarkan data yang diperoleh terletak pada jenis obat anastesi serta jenis tindakan yang dituliskan oleh dokter bedah. Pada clinical pathway eksisi FAM tindakan yang dilakukan termasuk pada operasi sedang akan tetapi pada beberapa data jenis tindakan yang tertulis adalah eksisi besar. Selain itu pada perhitungan dengan *activity based costing* dibebankan biaya depresiasi bangunan, sedangkan pada perhitungan tradisional tidak bebaskan biaya depresiasi.

Pada perbandingan biaya pelayanan eksisi *fibro adenoma mammae* dengan metode ABC masih lebih rendah dibandingkan dengan tarif yang ditetapkan oleh pemerintah untuk tindakan tersebut yaitu sebesar Rp 5,384,348. Keuntungan yang diperoleh rumah sakit sebagai penyedia layanan ini adalah sebesar Rp 952,928 bila dibandingkan dengan perhitungan RS rumah sakit, sedangkan bila dibandingkan dengan perhitungan ulang dengan metode ABC adalah sebesar Rp 679,471.

Pemanfaatan metode penetapan biaya pada rumah sakit tidak sama dengan sektor organisasi bisnis lainnya. Ekonomi rumah sakit sangat sering didasarkan pada pendanaan publik dan tujuan utama dari organisasi ini jauh lebih untuk memberikan pelayanan kesehatan yang sesuai dengan tarif yang ditetapkan, daripada menghasilkan keuntungan. Hal tersebut yang menjadikan penentuan sebuah *unit cost* dengan tepat menjadi objek primer bagi para manajer di rumah sakit¹². Sedangkan di Indonesia berdasarkan PMK No. 59 tahun 2014 tarif pelayanan kesehatan di rumah sakit ditetapkan berdasarkan kesepakatan antara BPJS Kesehatan dengan Asosiasi Fasilitas Kesehatan dengan mengacu pada standar tarif INA-CBG's.

Berdasarkan penelitian beberapa negara berkembang dengan kondisi ekonomi menengah belum memiliki biaya *unit cost* rujukan dan sistem penetapan biaya pelayanan medis yang standar, sehingga setiap rumah sakit memiliki cara yang berbeda-beda dalam menentukan *unit cost*. Metode yang berbeda akan menghasilkan *outcome* yang berbeda pula. Masalah akan muncul ketika membandingkan efisiensi setiap metode, khususnya implikasi pada kebijakan kesehatan, metode penentuan *unit cost* yang standar diperlukan untuk pelaksanaan dan perencanaan asuransi kesehatan nasional. Hasil dari analisis biaya unit rumah sakit dapat mempengaruhi estimasi anggaran. Anggaran yang sesuai akan mempengaruhi manajemen keuangan rumah sakit dan juga keberlangsungan program asuransi nasional¹⁴.

SIMPULAN

Biaya satuan pelayanan eksisi *fibro adenoma mammae* di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta yang dihitung dengan metode *activity based costing* adalah sebesar Rp 4,704,877

Terdapat perbedaan biaya antara dengan metode ABC, perhitungan rumah sakit dan tarif INA CBG dengan rincian sebagai berikut: besar perhitungan RS adalah Rp 4,431,420 sedangkan perhitungan dengan metode ABC didapatkan sebesar Rp 4,704,877 sehingga didapatkan selisih biaya Rp 273,457; Tarif INA-CBG's Rp 5,384,348 bila dibandingkan dengan perhitungan RS maka perbedaan biayanya adalah Rp 952,928, sedangkan apabila tarif INA-CBG dibandingkan dengan *unit cost* metode ABC terdapat perbedaan sebesar Rp 679,471.

DAFTAR PUSTAKA

1. Permenkes, RI, 2014, Undang-undang Nomor 27 Tahun 2014, Menteri Kesehatan RI, Jakarta. program JKN.
2. Peraturan Menteri Kesehatan RI No 59 tahun 2014 tentang Standar Tarif dalam Jaminan Kesehatan Nasional
3. Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G., 2008, *Akuntansi Manajemen*, Jakarta: Salemba Empat.
4. Sperber. *Et al.*, 2003, *Diagnosis and Treatment of Breast Fibroadenomas by Ultrasound-Guided Vacuum-Assisted Biopsy*. JAMA Surgery : Vol 138, no. 7, hh. 796-800.
5. World Health Organisation, 2012, *Breast cancer : Estimated Incidence, Mortality and Prevalence Worldwide in 2015*.
6. Profil Kesehatan Indonesia. 2013. *Fibroadenoma Mammae pada Remaja Indonesia*. Diakses pada Agustus 2015, dari alamat http://kesehatan_reproduksi.remaja.org.html/.
7. Mulyadi. 2007, Edisi 6, *Activity Based Costing Sistem Informasi Biaya untuk Pemberdayaan Karyawan, Pengurangan Biaya, dan Penentuan Secara Akurat Cost Produk dan Jasa*, Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
8. Alatas, H., 2012, *Peran Dokter Spesialis dalam Efisiensi Pelayanan Pasien Jamkesmas Rawat Inap di RUmah Sakit Umum Daerah Banyumas*, Tesis, Universitas Jendral Soedirman, Purwokerto.
9. Data Jumlah Pegawai Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta Tahun 2014
10. Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 340 Tahun 2014 Tentang Klasifikasi Rumah Sakit.
11. Goldberg, M dan Kosinski, L. 2011. *Activity-Based Costing and Management in a Hospital-Based GI Unit*. Clinical Gastroenterology And Hepatology: Vol. 9, pp 947-949
12. Popesko, Boris. 2013. *Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management*. International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health: vol. 5, no. 3, pp 179-157
13. Peraturan Menteri Kesehatan RI No 59 tahun 2014 tentang Standar Tarif dalam Jaminan Kesehatan Nasional
14. Riewpaiboon, A. et al. 2007. *Effect of costing methods on unit cost of hospital medical services*.

Tropical Medicine and International Health: vol. 12, no. 4, pp 554-563

15. Rosen, PP. 1996, Fibroepithelial neoplasms. Rosen PPed. *Rosen's Breast Pathology*. 1st ed. New York, NY Lippincott-Raven Press;143- 155.
16. Greenberg, *et al.*, 1998, *Management of fibroadenoma. J Gen Intern Med*;13640- 643
17. Hughes LE., Mensel RE., Webster DJT. 1987, Aberrations of normal development and involution: a new perspective on pathogenesis and nomenclature of benign breast disorders. *Lancet*;21316- 1319.
18. Hughes LE, *et al.*, 1999, Fibroadenoma and related tumors. *Benign Disorders and Diseases of the Breast Concepts and Clinical Management* 2nd ed. Philadelphia, Pa WB Saunders;73- 94.
19. Cole-Beuglet, *et al.*, 1983. *Fibroadenoma of the breast sonomammography correlated with pathology in 122 patients. AJR Am J Roentgenol*.1983;140369- 375.
20. Shen, *et al.*, 2015. *A multi-centre randomised trial comparing ultrasound vs mammography for screening breast cancer in high-risk Chinese women. British Journal of Cancer* : Vol.112, pp. 998-1004.
21. Dixon, JM, *et al.*, 1996. Assessment of the acceptability of conservative management of fibroadenoma of the breast. *Br.J Surg*;83264- 265.