

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. HASIL PENELITIAN

1. Gambaran Umum Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta

Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Unit I Yogyakarta adalah salah satu rumah sakit swasta di Yogyakarta yang merupakan amal usaha Pimpinan Pusat Persyarikatan Muhammadiyah. Rumah sakit ini beralamat di Jln. K.H. Ahmad Dahlan No.20 Yogyakarta dengan terakreditasi 12 bidang pelayanan dengan tipe B. Awalnya didirikan berupa klinik dan poliklinik pada tanggal 15 Februari 1923 di Jagang Notoprajan No.72 Yogyakarta. Awalnya bernama PKO (Penolong Kesengsaraan Oemoem), seiring dengan berjalannya waktu nama PKO berubah menjadi PKU (Pembina Kesejahteraan Umat), (Profil rumah sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta).

Keadaan lokasi Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Unit 1 Yogyakarta sangat strategis karena terletak di pusat kota. Adapun batas rumah sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta adalah sebelah utara berbatasan dengan Poltabes Yogyakarta, sebelah timur berbatasan dengan Gedung Agung, sebelah selatan berbatasan dengan Jln. K.H. Ahmad Dahlan dan sebelah barat berbatasan dengan Jln. Bhayangkara.

Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta memberikan beberapa pelayanan yaitu:

- 1) Pelayanan Rawat Jalan: Instalasi Gawat Darurat, Klinik Umum, Klinik Penyakit Dalam, Klinik Penyakit Jantung, Klinik Penyakit Syaraf, Klinik Penyakit Jiwa, Klinik Penyakit Mata, Klinik Penyakit THT, Klinik Penyakit Gigi dan Mulut, Klinik Penyakit Kulit dan Kelamin, Klinik Penyakit Paru, Klinik Penyakit Anak, Klinik Rematologi, Klinik Bedah Umum, Klinik Bedah Tulang, Klinik Bedah Syaraf, Klinik Bedah Urologi, Klinik Bedah Plastik, Klinik Bedah Gigi dan Mulut, Klinik Bedah Anak, Klinik Kebidanan dan Kandungan, Klinik Rehabilitasi Medik, Klinik Tumbuh Kembang Anak, Klinik Alergi, Klinik VCT HIV/AIDS, Pelayanan Medical Check Up, Pelayanan One Day Care, Konsultasi Psikologi, Pelayanan Vaksinasi dan Imunisasi, Pelayanan Konsultasi Gizi, Pelayanan Kamar Bersalin, dan Pelayanan Kamar Operasi. Ruang Isolasi,
- 2) Pelayanan Rawat Inap: Kelas Perawatan VIP, Kelas Perawatan Kelas I, Kelas Perawatan Kelas II, Kelas Perawatan Kelas III, Ruang Isolasi, Ruang ICU/ICCU (*Intensive Care Unit/Intensive Cardiac Care Unit*), Ruang IMC (*Intermediate Medical Care*), dan Ruang Perawatan Bayi.
- 3) Unit Penunjang Pelayanan Medis: Farmasi (24 jam), Laboratorium (24 jam), Radiologi (24 jam), Gizi, Fisioterapi, Rekam Listrik Jantung (EKG), Rekam Listrik Otak dan Pemetaan Otak (*Brain Mapping*), Rekam Suara Ultra (USG), Laparoscopi, CTG, EEG, Treadmill, TUR, Endoscopi, Hemodialisa, CT Scan, Audiometri, Spirometri, Tes

Narkoba, HIV/AIDS, SARS, Bank Darah, Rehabilitasi Medik, Bronkhoskopi, Pelayanan Perawatan Kulit dan Senam Hamil.

- 4) Unit Penunjang Umum: Pembinaan Kerohanian Islam, Perpustakaan dan Ruang Pertemuan, Ambulance dan Mobil Jenazah, Kegiatan Kemasyarakatan, Rukti jenazah islami paripurna, Kantin, Home Care, Dana Sehat Muhammadiyah, ASKES/ASKESKIN, JPKM Takaful, Anjungan Tunai Mandiri, Payment point Bukopin dan Mandiri.
- 5) Program Pendidikan Klinik: Praktik Klinik Kedokteran, Praktik Kerja Farmasi, Praktik Klinik Kebidanan, Praktik Klinik Keperawatan, Praktik Klinik Fisioterapi, Tempat Penelitian Mahasiswa D3, S1, S2, dan Spesialis, Praktik Profesi Perkam Medis, Praktik Profesi Analis, dan Praktik Profesi Gizi.

Motto dan Falsafah.

Motto: “Cepat, Nyaman, Ringan dan Islami”.

Falsafah: Rumah Sakit PKU Muhammadiyah adalah perwujudan dari amal shalih sebagai sarana ibadah yang dilandasi iman dan taqwa kepada Allah SWT.

Visi dan Misi.

Visi : “Menjadi rumah sakit Islam yang berdasar pada Al Qur’an dan Sunnah Rasulullah SAW, dan sebagai rujukan terpercaya di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jawa Tengah dengan kualitas pelayanan kesehatan yang Islami, profesional, cepat, nyaman dan bermutu, setara

dengan kualitas pelayanan rumah sakit - rumah sakit terkemuka di Indonesia”.

Misi : “Mewujudkan derajat kesehatan yang optimal bagi semua lapisan masyarakat melalui pendekatan pemeliharaan, pencegahan, pengobatan, pemulihan kesehatan secara menyeluruh sesuai dengan peraturan/ketentuan perundang-undangan. Mewujudkan peningkatan mutu bagi tenaga kesehatan melalui sarana pelatihan dan pendidikan yang diselenggarakan secara profesional dan sesuai tuntunan ajaran Islam. Mewujudkan da’wah Islam, amar ma’ruf nahi munkar di bidang kesehatan dengan senantiasa menjaga tali silaturahmi, sebagai bagian dari da’wah Muhammadiyah”.

Tujuan Rumah Sakit.

Pertumbuhan dan perkembangan Rumah Sakit PKU Muhammadiyah yang mampu mendukung tersedianya sarana dan jasa pelayanan kesehatan yang berkualitas tinggi bagi kebutuhan semua lapisan masyarakat (Tata Usaha Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta).

2. Alur Kegiatan Pemeriksaan *USG* Abdomen

Pelayanan pemeriksaan *USG* abdomen di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta melayani permintaan pemeriksaan yang berasal dari RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta itu sendiri maupun dari Puskesmas, klinik swasta, dokter praktek pribadi dan juga dari rumah sakit lain. Jumlah pemeriksaan *USG* di

poliklinik USG pada tahun 2014 adalah sebanyak 2.461 pemeriksaan, dan untuk pemeriksaan USG *abdomen* sendiri sebanyak 1.038 pemeriksaan.

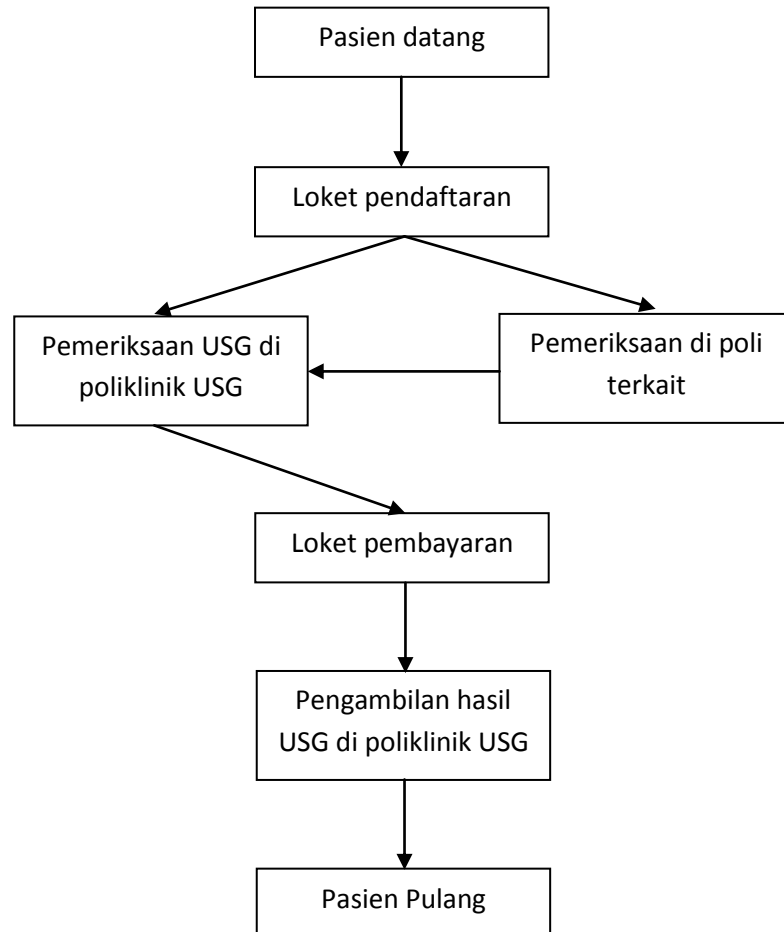
Tabel 4.1. Jumlah Pemeriksaan USG di Poliklinik USG Pada Tahun 2014

Jenis pemeriksaan USG	Jumlah
Abdomen (seluruh lapang perut)	884
Upper/lower abdomen	1038
Pemeriksaan lain	539
Total	2461

Pasien datang pertama kali ke loket pendaftaran untuk dilakukan pencatatan identitas dan pendaftaran ke poliklinik yang akan dituju, kemudian pasien diperiksa sesuai dengan penyakit pasien di poli terkait. Setelah pasien diperiksa dan dinilai membutuhkan pemeriksaan USG, pasien akan mendapatkan surat pengantar pemeriksaan USG sesuai dengan kebutuhannya. Kemudian pasien menuju ke poliklinik USG untuk persiapan lalu dilakukan pemeriksaan USG. Setelah selesai dilakukan pemeriksaan USG dan pasien telah mendapatkan hasilnya, pasien kembali ke dokter yang memberikan pengantar USG untuk konsultasi hasil pemeriksaan USG. Terakhir pasien menuju loket pembayaran untuk membayar seluruh tagihan.

Pasien yang sudah membawa pengantar pemeriksaan USG dari puskesmas, klinik swasta, dokter praktek pribadi dan juga dari rumah sakit lain dapat langsung menuju ke poliklinik USG untuk persiapan dan dilakukan pemeriksaan USG setelah mendaftar di loket pendaftaran. Setelah dilakukan pemeriksaan pasien

menuju ke loket pembayaran untuk mengurus administrasi kemudian kembali ke poliklinik USG untuk mengambil hasil pemeriksaan.



Gambar 4.1. Skema Alur Pemeriksaan USG *Abdomen*

3. Analisis *Unit Cost USG Abdomen* Berdasarkan Sistem *Activity-Based Costing*

Proses penghitungan biaya satuan (*unit cost*) pemeriksaan USG *abdomen* di unit rawat jalan (poliklinik) RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta dilakukan dengan menggunakan metode *activity based costing* dengan langkah-langkah sebagai berikut (Baker, 1998) :

- a. Membebankan biaya langsung yg dikonsumsi pada pemeriksaan USG *abdomen*.

Biaya langsung (*direct cost*) suatu pelayanan adalah biaya yang muncul ketika suatu pelayanan dilakukan dan bila tidak aktivitas pelayanan maka biaya tidak dikeluarkan. Pada pelayanan pemeriksaan USG *abdomen*, biaya langsung yang muncul yaitu, biaya jasa medis dokter spesialis dan bahan habis pakai, seperti *gel*, *USG paper printer*, tisu, form hasil USG dan map hasil USG. Analisis konsumsi biaya langsung (*direct cost*) pemeriksaan USG *abdomen* di unit rawat jalan dapat dilihat pada tabel 4.2.

Tabel 4.2. Biaya Langsung (*Direct Cost*) USG *Abdomen* Di Unit

Rawat Jalan PKU Muhammadiyah Yogyakarta

no	jenis biaya	jumlah biaya
1	Jasa medis dokter	Rp 52.500
2	Gel	Rp 303
3	Kertas USG tipe UPC-215 (4 lembar)	Rp 30.000
4	Tisu roll	Rp 22
5	Form hasil USG	Rp 602
6	Map hasil USG	Rp 4.800
Total biaya langsung		Rp 88.227

- b. Menentukan *activity center* pada pelayanan

Berdasarkan wawancara dan observasi yg telah dilakukan, maka *activity center* untuk pelayanan pemeriksaan USG *abdomen* di unit rawat jalan (pada poliklinik USG) RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta adalah sebagai berikut:

Tabel 4.3. *Activity Center* Pemeriksaan USG Abdomen Di Unit

Rawat Jalan

<i>Activity center</i>	<i>Cost driver</i>
Menerima blangko pengantar USG	Jumlah kegiatan
Perisapan pasien	Jumlah kegiatan
Persiapan alat	Jumlah kegiatan
Pemeriksaan USG seluruh lapang perut	Jumlah kegiatan
Membuat keterangan hasil USG	Jumlah kegiatan
Membuat nota tagihan	Jumlah kegiatan
Memberikan hasil USG	Jumlah kegiatan

- c. Menentukan biaya *overhead*, baik biaya *indirect resource* maupun *direct resource*

Biaya *overhead* merupakan semua biaya produksi selain bahan langsung dan tenaga kerja langsung. Menurut Baker (1998) dalam menghitung biaya *overhead* dapat dibedakan menjadi 2, yaitu biaya *overhead indirect resource* dan biaya *overhead direct resource*. Sementara itu biaya *overhead* sendiri dapat dikelompokkan menjadi 4 kategori, *labor-related*, *equipment related*, *space related*, dan *service related*.

Labor related meliputi biaya pegawai. Biaya pegawai sudah termasuk gaji, lembur, transport kedinasan, gizi, seragam, dan dana kesehatan. *Equipment related* meliputi penyusutan alat-alat medis maupun alat-alat non medis, serta pemeliharaan dan perbaikan alat. *Space related* meliputi

penyusutan bangunan, pemeliharaan dan perbaikan gedung. Penyusutan bangunan selama dua puluh tahun. *Service related* meliputi gaji pegawai non fungsional, pengadaan alat medis maupun non medis, *laundry*, biaya listrik, biaya telepon, biaya air, dan biaya kebersihan. Pembebanan biaya *overhead* ke aktivitas melalui *direct resources* dan *indirect resources*. Langkah-langkah untuk mengidentifikasi biaya *overhead* adalah sebagai berikut:

- 1) Menentukan *indirect resource overhead*

Biaya *indirect resources overhead* merupakan suatu pembebanan biaya tidak langsung ke aktivitas dengan basis yang bersifat sembarang atau proporsi. Untuk awal perhitungan biaya *indirect resource overhead* dapat dilakukan dengan mengetahui biaya *indirect resource overhead* rumah sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta yang menjadi beban dari rumah sakit. Untuk jumlah biaya *indirect resource overhead* yang menjadi beban rumah sakit RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 4.4. Biaya *Indirect Resource Overhead* RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta tahun 2014.

Biaya <i>Indirect Resource Overhead</i> RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta Tahun 2014	Biaya
<i>Labour-related</i>	
Biaya pegawai	Rp 12.077.399.881,00
<i>Equipment-related</i>	
Biaya alat dan mesin	Rp 1.034.078.473,00
Biaya depresiasi mesin dan instalasi	Rp 61.954.057,12
Biaya depresiasi perabotan kantor	Rp 156.416.473,29
<i>Spaced-related</i>	
Biaya pemeliharaan dan perbaikan gedung	Rp 250.655.230,00
Biaya depresiasi gedung nonfungsional	Rp 38.602.973,50
<i>Service-related</i>	
Biaya pemakaian barang pengadaan	Rp 1.846.833.242,00
Biaya kantor dan langganan	Rp 1.132.655.461,00
Biaya listrik	Rp 357.250.686,00
Biaya telepon	Rp 37.384.676,00
Biaya air	Rp 1.671.220,50
Biaya kebersihan	Rp 151.676.541,50
Total	Rp 17.146.578.914,91

Biaya *indirect resource overhead* RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta adalah sebesar Rp 17.146.578.914,91 yang akan dibebankan kepada unit fungsional RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta dengan menggunakan dasar pendapatan di masing-masing unit. Proporsi pendapatan dan pembagian pembebanan biaya *indirect resource overhead* di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta adalah sebagai berikut

:

Tabel 4.5. Pembebanan Biaya *Indirect Resource Overhead* Berdasarkan Proporsi Jumlah Pendapatan

Unit Fungsional	Pendapatan (Rp)	Proporsi	Biaya <i>Indirect</i> (Rp)
Rawat Inap	12.949.890.399 ^(a)	12% ^(c)	2.057.150.622,45 ^(d)
Rawat Jalan	9.555.061.131 ^(a)	8,85% ^(c)	1.517.866.124,55 ^(d)
Unit Penunjang	68.393.921.695 ^(a)	63,36% ^(c)	10.864.694.159,71 ^(d)
Unit Gawat Darurat	2.437.973.616 ^(a)	2,26% ^(c)	387.283.504,89 ^(d)
Kamar Bersalin	511.937.730 ^(a)	0,47% ^(c)	81.323.701,40 ^(d)
Instalasi Bedah Sentral	14.089.990.180 ^(a)	13,05% ^(c)	2.238.260.801,91 ^(d)
Total	107.938.774.751 ^(b)	100% ^(c)	17.146.578.914,91 ^(e)

Keterangan: (c= $a \div b \times 100\%$), (d= $c \times e$), a=jumlah pendapatan, b=jumlah total pendapatan, c=proporsi (persen), d=biaya masing-masing instalasi, e=totol biaya

Tabel 4.5 diatas menunjukkan bahwa proporsi biaya *indirect resources overhead* pada unit penunjang sebesar Rp 10.864.694.159,71. Unit penunjang ini meliputi farmasi, radiologi, laboratorium, fisioterapi, gizi, EKG, EEG, USG dan lain-lain. Proporsi untuk masing-masing unit penunjang dapat dilihat pada tabel 4.6.

Tabel 4.6. Proporsi Biaya *Indirect Resource Overhead* Unit Penunjang

Unit Penunjang	Pendapatan (Rp)	Proporsi	Biaya <i>Indirect</i> (Rp)
Farmasi dan pengadaan	61.069.822.871	89,29%	9.701.226.825,97
Radiologi	706.117.104	1,03%	112.170.002,62
Laboratorium	2.580.020.899	3,77%	409.848.379,78
Fisioterapi	765.875.516	1,12%	121.662.905,70
Gizi	2.052.751.388	3,00%	326.089.153,30
EKG	32.612.500	0,05%	5.180.648,07
EEG	27.611.700	0,04%	4.386.247,61
USG	185.562.222	0,27%	29.477.426,35
ECHO	45.937.500	0,07%	7.297.386,60
Penunjang lain	927.609.995	1,36%	147.355.183,70
Total	68.393.921.695	100%	10.864.694.159,71

Proporsi biaya *overhead* di unit penunjang RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sebesar Rp 10.864.694.159,71. Sementara untuk pemeriksaan USG sendiri, proporsi biaya *overhead*nya adalah sebesar Rp 29.477.426,35. Proporsi biaya *overhead* tersebut akan dibebankan pada jumlah semua pemeriksaan USG selama tahun 2014 yaitu sebanyak 2.461 pemeriksaan. Biaya *overhead* untuk setiap pemeriksaan USG sebesar Rp 11.977,82. Biaya *overhead* ini akan dibebankan kepada setiap aktivitas pemeriksaan USG dengan mendasarkan pada proporsi waktu setiap aktivitas. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.7.

Tabel 4.7. Pembebanan Biaya *Indirect Resources Overhead* ke Aktivitas

Activity Center	Waktu (menit)	Total pembebanan biaya overhead
Menerima blanko pengantar USG	2	Rp 598,89
Persiapan pasien	2	Rp 598,89
Persiapan alat	3	Rp 898,34
Pemeriksaan USG seluruh lapang perut	20	Rp 5.988,91
Membuat keterangan hasil USG	10	Rp 2.994,46
Membuat nota tagihan	2	Rp 598,89
Memberikan hasil USG	1	Rp 299,45
Total	40	Rp 11.977,82

2) Menentukan Biaya *Direct Resources Overhead*.

Direct resources merupakan suatu pembebanan biaya tidak langsung ke aktivitas melalui hubungan sebab akibat antara sumber daya yang dikonsumsi dengan aktivitas yang ditimbulkan. Perhitungan biaya *direct resource overhead* dibagi menjadi 4 kategori, yaitu *labor-related*, *equipment-related*, *space-related* dan *service-related*.

a) *Labor-related*

Labor-related meliputi biaya gaji pegawai unit poliklinik rawat jalan. Biaya ini bersifat tetap dan dibayarkan setiap bulan. Unit poliklinik rawat jalan di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta pada tahun 2014 mengeluarkan biaya pegawai sebesar Rp1.578.957.475,00. Pegawai di unit poliklinik rawat jalan sejumlah 21 orang dan untuk poliklinik USG sendiri sejumlah 1 orang, sehingga untuk biaya pegawai pada poliklinik USG selama satu tahun sebesar Rp75.188.451,19. Gaji pegawai poliklinik USG dibebankan pada setiap pemeriksaan USG. Pada tahun 2014 terdapat 2.461 pemeriksaan USG, sehingga setiap satu pemeriksaan dibebankan biaya gaji pegawai sebesar Rp30.551,99.

b) *Equipment-related*

Pada rumah sakit PKU Muhammadiyah sendiri dalam hal biaya untuk biaya peralatan mempunyai beberapa ketentuan yaitu peralatan yang tidak termasuk dalam pengadaan jika peralatan tersebut tidak habis dalam 1 tahun dan jika peralatan tersebut

merupakan alat medis maka harga alat medis tersebut harus diatas Rp 5.000.000,00 atau jikaperalatan tersebut adalah peralatan non medis maka harga peralatan harus diatas Rp 2.500.000,00. Untuk nilai ekonomis sendiri mempunyai tiga kategori, yaitu untuk peralatan yang termasuk alat mempunyai nilai ekonomis 4 tahun, untuk mesin mempunyai nilai ekonomis 10 tahun dan untuk gedung mempunyai nilai ekonomis 20 tahun. Biaya pada equipment related yang dikeluarkan di poliklinik USG terbagi menjadi biaya alat dan mesin, serta biaya depresiasi. Biaya depresiasi sendiri terbagi menjadi depresiasi alat medis, depresiasi mesin dan instalasi, dan depresiasi perabotan kantor. Biaya peralatan di poliklinik USG pada tahun 2014 adalah sebesar Rp40.933.969,23 yang kemudian dibagi sejumlah pemeriksaan USG pada tahun 2014 sebanyak 2.461 pemeriksaan, sehingga pembebanan yang diberikan kepada setiap pasien adalah Rp16.633,06.

Tabel 4.8. Biaya *equipment-related* Pada Poliklinik USG

Kategori biaya	Biaya
Biaya alat dan mesin	Rp32.194.800,00
Depresiasi alat medis	Rp6.795.557,75
Depresiasi mesin dan instalasi	Rp551.423,38
Depresiasi perabotan kantor	Rp1.392.188,10
Total	Rp40.933.969,23

c) *Space-related*

Biaya tempat di poliklinik USG pada tahun 2014 adalah sebesar Rp1.636.543,32 yang kemudian dibagi sejumlah pemeriksaan USG pada tahun 2014 sebanyak 2.461 pemeriksaan. Biaya ini termasuk biaya perbaikan dan pemeliharaan, serta depresiasi gedung, sehingga pembebanan biaya yang diberikan kepada setiap pasien adalah sebesar Rp664,99.

Tabel 4.9. Biaya *space-related* Pada Poliklinik USG

Kategori biaya	Biaya
Biaya perbaikan dan pemeliharaan gedung	Rp1.158.641,47
Depresiasi gedung	Rp477.901,85
Total	Rp1.636.543,32

d) *Service-related*

Biaya yang termasuk *service related* di unit rawat jalan adalah biaya pemakaian barang pengadaan, biaya listrik, biaya telepon, biaya air, dan biaya kebersihan. Rincian biaya-biaya tersebut dapat dilihat pada tabel 4.10.

Tabel 4.10. Biaya *Service-Related* Pada Poliklinik USG

Kategori biaya	Biaya
Biaya pemakaian barang pengadaan	Rp3.617.311,16
Biaya telepon	Rp178.250,77
Biaya listrik	Rp405.402,19
Biaya air	Rp46.102,09
Biaya kebersihan	Rp1.877.743,96
Total	Rp6.124.810,17

Total biaya *service related* di poliklinik USG adalah Rp Rp6.124.810,17. Biaya *service-related* ini dibebankan pada semua pemeriksaan USG tahun 2014 sebanyak 2.461, sehingga pembebanan yang diberikan kepada setiap pasien adalah sebesar Rp2.488,75

Berdasarkan dari data-data diatas, total biaya *direct resources overhead* yang akan dibebankan pada setiap pemeriksaan USG dapat dilihat pada tabel 4.11 dibawah ini.

Tabel 4.11. Total Biaya *Direct Resource Overhead* Pemeriksaan USG

Kategori biaya	Biaya
<i>Labor-related</i>	Rp30.551,99
<i>Equipment-related</i>	Rp16.633,06
<i>Service-related</i>	Rp2.488,75
Total	Rp49.673,80

Biaya *direct resources* akan dibebankan kepada setiap aktivitas yang ada di poliklinik USG dengan mendasarkan pada proporsi waktu setiap aktivitas di poliklinik USG. Hal ini dapat dilihat pada tabel 4.12.

Tabel 4.12. Pembebanan Biaya *Direct Resources Overhead* ke Aktivitas

Activity Center	Waktu (menit)	Total pembebanan biaya overhead
Menerima blanko pengantar USG	2	Rp2.483,69
Persiapan pasien	2	Rp2.483,69
Persiapan alat	3	Rp3.725,54
Pemeriksaan USG seluruh lapang perut	20	Rp24.836,90
Membuat keterangan hasil USG	10	Rp12.418,45
Membuat nota tagihan	2	Rp2.483,69
Memberikan hasil USG	1	Rp1.241,85
Total	40	Rp49.673,80

Berdasarkan penghitungan biaya *direct resources* maupun *indirect resources* yang dilakukan maka total biaya *overhead* di poliklinik USG dapat dilihat pada tabel tabel 4.13.

Tabel 4.13. Total Biaya *Overhead* di Poliklinik USG

Kategori Biaya <i>Overhead</i>	Biaya
<i>Indirect Resource Overhead</i>	Rp11.977,82
<i>Direct Resource Overhead</i>	Rp49.673,80
Total	Rp 61.651,62

- d. Menentukan *activity centers* terkait pemeriksaan USG dan membebankan biaya *overhead* kedalam masing masing *activity centers*

Menurut Baker (1998) tahap selanjutnya dalam penghitungan biaya satuan dengan metode ABC adalah membebankan biaya *overhead* ke dalam

masing-masing aktivitas di poliklinik USG. Pembebanan biaya *overhead* kedalam aktivitas ini disesuaikan dengan lamanya waktu aktivitas yang terjadi. Pembebanan biaya *overhead* kedalam aktivitas dapat dilihat pada tabel 4.14 dibawah ini:

Tabel 4.14. Pembebanan Biaya *Overhead* ke *Activity Center* di Poliklinik USG

<i>Activity center</i>	Jumlah transaksi	Faktor pembebanan biaya (waktu)	Biaya <i>overhead</i> per aktivitas	Total biaya
Menerima blanko pengantar USG	1 Kegiatan	2 menit	Rp3.082,58	Rp3.082,58
Persiapan pasien	1 Kegiatan	2 menit	Rp3.082,58	Rp3.082,58
Persiapan alat	1 Kegiatan	3 menit	Rp4.623,87	Rp4.623,87
Pemeriksaan USG seluruh lapang perut	1 Kegiatan	20 menit	Rp30.825,81	Rp30.825,81
Membuat keterangan hasil USG	1 Kegiatan	10 menit	Rp15.412,91	Rp15.412,91
Membuat nota tagihan	1 Kegiatan	2 menit	Rp3.082,58	Rp3.082,58
Memberikan hasil USG	1 Kegiatan	1 menit	Rp1.541,29	Rp1.541,29
Total Biaya <i>Overhead</i>				Rp61.651,62

e. Menjumlahkan *direct cost* dan biaya *overhead*

Tahap terakhir dari perhitungan biaya satuan pemeriksaan USG *abdomen* dengan metode ABC menurut Baker (1998) adalah menjumlahkan semua biaya yang muncul yang dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 4.15. Hasil Penghitungan *Unit Cost* Pemeriksaan USG *Abdomen*

Struktur Biaya	Jumlah Biaya
Biaya langsung pemeriksaan USG <i>abdomen</i>	Rp88.227
Biaya <i>overhead</i>	Rp61.651,62
Total Biaya	Rp149.879,62

Berdasarkan tabel 4.15 diatas, dapat dilihat bahwa biaya satuan pemeriksaan USG abdomen di poliklinik USG dengan metode ABC sebesar Rp149.879,62.

B. PEMBAHASAN

Unit cost merupakan gambar biaya yang harus disediakan oleh sebuah institusi dalam memberikan tindakan kesehatan kepada masyarakat. Metode ABC (*Activity Based Costing*) didasarkan pada aktivitas yang mengkonsumsi biaya dimana *unit cost* yang dihasilkan mampu memberi informasi biaya dan mampu menjadi upaya efisiensi aktivitas yang dianggap sebagai pemborosan. Metode *activity based costing* adalah metode yang memfokuskan pada aktivitas dimana adanya aktivitas diyakini sebagai penyebab timbulnya biaya (Mulyadi, 2007).

Berdasarkan penelitian ini, dapat diketahui bahwa *unit cost* pemeriksaan USG *abdomen* di unit rawat jalan RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta dengan menggunakan metode *activity based costing* (ABC) sebesar Rp149.879,62. Sedangkan *unit cost* yang berlaku saat ini di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sebesar Rp186.000. Berdasarkan data ini, terdapat selisih antara kedua *unit cost* sebesar Rp 36.121,38. Nilai *unit cost* yang menggunakan metode

ABC lebih tinggi 19,42% dibandingkan dengan nilai *unit cost* yang diberlakukan saat ini.

Tabel 4.16. Perbandingan Antara *Unit cost (ABC)* dengan *Unit Cost* yang Diterapkan di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta

<i>Unit Cost ABC (Rp)^(a)</i>	<i>Unit Cost RS (Rp)^(b)</i>	<i>Selisih (Rp)^(c)</i>	<i>(%)^(d)</i>
149.879,62	186.000	36.121,38	19,42
Keterangan : $c = a - b$, $d = c : a * 100\%$, $a = \text{unit cost ABC}$, $b = \text{Unit Cost Rumah Sakit}$, $c = \text{selisih unit cost RS dengan unit cost ABC}$, $d = \text{persen selisih unit cost RS dengan unit cost ABC}$			

Beban biaya *unit cost* pemeriksaan USG *abdomen* terdiri dari:

- a. Beban biaya langsung dalam perhitungan *unit cost* pemeriksaan USG *abdomen*

Beban biaya langsung pemeriksaan USG *abdomen* adalah sebesar Rp88.227 atau sebesar 58,87% dari total beban biaya pemeriksaan USG *abdomen*. Pada biaya langsung yang menjadi faktor biaya tertinggi adalah jasa medis dokter sebesar Rp 52.500 atau sebesar 59,51% dari total biaya langsung. Biaya USG *paper printer* sebesar Rp 30.000 atau sebesar 34% dari total biaya langsung dan beberapa biaya barang lain seperti tisu, gel, form dan map hasil USG masing-masing sebesar Rp 22, Rp 303, Rp 602, dan Rp 4.800 (6,49% dari total biaya langsung).

Biaya jasa medis dokter merupakan biaya tertinggi untuk pemeriksaan USG *abdomen*, sedangkan biaya tertinggi kedua adalah biaya USG *paper printer* atau kertas cetak hasil rekaman USG. Biaya

kertas cetak hasil rekaman USG ini tinggi dikarenakan harga pembeliannya dari *supplier* memang tinggi dan untuk sekali pemeriksaan USG *abdomen* membutuhkan 4 lembar USG *paper printer* dimana untuk satu lembarnya seharga Rp 7.500.

b. Beban biaya *overhead* dalam perhitungan *unit cost* pemeriksaan USG *abdomen*

Beban biaya *overhead* pada pemeriksaan USG *abdomen* adalah sebesar Rp61.651,62 atau sebesar 41,13% dari total *unit cost* pemeriksaan USG *abdomen*. Biaya *overhead* ini terdiri dari biaya *indirect resources overhead* dan *direct resources overhead*. Biaya *indirect resources overhead* dialokasikan dengan cara total biaya *overhead* non fungsional diproporsikan ke unit-unit yang menghasilkan. Proporsi tersebut berdasarkan dari jumlah pegawai di unit tertentu dibagi jumlah pegawai total.

Biaya *indirect resources overhead* pada poliklinik USG sebesar Rp11.977,82 atau 19,43% dari total biaya *overhead*. Sedangkan biaya *direct resources overhead* sebesar Rp49.673,80 atau sebesar 80,57% dari total biaya *overhead*.

Biaya *overhead* pada poliklinik USG paling besar adalah biaya *direct resources overhead* yang merupakan pembebanan biaya tidak langsung antara sumber daya yang dikonsumsi dengan aktivitas yang ditimbulkan. Banyaknya biaya yang dikonsumsi diakibatkan oleh tingginya biaya pegawai di poliklinik USG (*labour-related*) serta biaya

depresiasi dan pemeliharaan mesin dan alat di poliklinik USG (*equipment-related*), dimana persentasi kedua biaya tersebut sebesar 61,51% dan 33,48% dari total biaya *direct resource overhead*.

Hasil perhitungan *unit cost* dengan metode ABC dibandingkan dengan *unit cost* yang berlaku di PKU Muhammadiyah Yogyakarta (tarif dikurangi margin 10%) untuk pemeriksaan USG *abdomen* di unit rawat jalan memiliki selisih yang tidak terlalu besar. Perbedaan ini disebabkan karena perbedaan metode perhitungan. Metode yang digunakan dalam perhitungan *unit cost* di PKU Muhammadiyah Yogyakarta masih menggunakan metode akuntansi tradisional. Metode perhitungan *unit cost* di PKU Muhammadiyah Yogyakarta belum berdasarkan dengan aktivitas tetapi masih berdasarkan perkiraan/asumsi.

Perhitungan *unit cost* pemeriksaan USG *abdomen* dengan metode ABC yaitu sebesar Rp 149.879,62 dengan biaya langsung sebesar Rp88.227 dan biaya *overhead* sebesar Rp61.651,62. Sedangkan *unit cost* yang ditetapkan di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sebesar Rp 186.000, sehingga didapatkan selisih biaya Rp36.121,38. Hal ini menunjukkan *unit cost* yang ditetapkan RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sudah dapat tertutupi dengan penetapan *unit cost* pemeriksaan yang diberlakukan di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Perbedaan ini hendaknya menjadi pertimbangan pihak manajemen untuk mengkaji ulang tentang penetapan harga pokok pemeriksaan USG *abdomen* sehingga didapatkan harga pokok yang lebih efektif dan efisien.

Penetapan tarif rumah sakit ini sangat penting diperhatikan. Bagi rumah sakit swasta, pola penetapan tarif akan berpengaruh terhadap pendapatan yang

kemudian berdampak pada laba, serta kelangsungan hidup rumah sakit tersebut dalam menghadapi persaingan yang semakin kompetitif (Trisnantoro, 2006).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa analisis biaya dengan menggunakan metode ABC menghasilkan perhitungan yang lebih terinci. Pada penelitian lain sejenis yang mengambil sampel pada biaya di rumah sakit juga ditemukan hal yang sama. Perhitungan dengan metode ABC lebih terperinci dan akurat, sebagaimana dikemukakan oleh pendapat para ahli yang menyatakan informasi biaya produk menggunakan ABC lebih akurat dan informatif yang membantu manager untuk mengurangi resiko dalam pengambilan keputusan. Penentuan biaya yang akurat akan menurunkan kemungkinan penentuan harga jual yang terlalu tinggi (*overpricing*) ataupun harga jual yang terlalu rendah (*underpricing*).

Analisis biaya satuan berdasarkan sistem *Activity Based Costing* belum lazim digunakan dalam bidang kesehatan namun sistem ini dinilai oleh para pakar ekonomi merupakan sistem yang efektif dan efisien dalam manajemen keuangan modern. Pada sistem ini hendaknya Sumber Daya Manusia sudah dipersiapkan, karena semua aktivitas harus *cost effective*, tidak ada waktu/tenaga yang terbuang sehingga kedisiplinan karyawan harus terjaga dengan baik. Contoh yang sangat sederhana misalnya lupa/ketidak disiplinian mematikan lampu, air, dan hal kecil lainnya yang oleh petugas dianggap ringan ternyata merupakan suatu pemborosan yang akan ditanggung oleh pihak manajemen disaat pembayaran, karena sistem ini benar-benar hanya menggunakan biaya yang merupakan aktivitas dasar, oleh sebab itu perhitungan dengan sistem ini harus melalui *activity based management* yang benar (Eryani, 2013).

Secara teori metode ABC sangatlah baik namun pada penerapannya banyak sekali ditemukan hambatan dan kegagalan terutama pada perusahaan berskala besar. Ditambah lagi dengan sulitnya melakukan pembaharuan data apabila terdapat perubahan pada pelayanan atau komponen yang mendukung pelayanan tersebut (Kaplan, 2004). Selain itu, penerapan metode ABC pada perusahaan masih banyak terdapat keterbatasan, seperti keinginan untuk menerapkan metode ini masih sering bertemu dengan keengganan pada level *top-management*; sering terjadi permasalahan dalam mengidentifikasi *cost pools* yang terkait dan aktivitas *cost drivers* yang sesuai; serta implementasi ABC yang mahal dan memakan waktu lebih banyak (Clarke dan Mullins, 2001; Chea, 2011).

Penggunaan metode ABC di rumah sakit seringkali terkendala oleh sulitnya menyediakan data yang diperlukan dalam penentuan biaya. Kebanyakan sistem informasi rumah sakit tidak dirancang untuk menyediakan data yang dibutuhkan dalam suatu analisis biaya. Hal ini membuat rumah sakit perlu melakukan perbaikan dan penyesuaian sistem informasi rumah sakit apabila hendak menerapkan metode ABC dalam penentuan tarif.

Kelebihan sistem tradisional yang diterapkan RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta adalah mudah untuk dilaksanakan, tidak memerlukan waktu yang lama, dan membutuhkan biaya yang relatif murah. Sistem tradisional juga mempunyai kelemahan bagi rumah sakit yaitu informasi tentang biaya tidak akurat karena hanya berfokus pada biaya produksinya saja, dan tidak dapat digunakan untuk merencanakan dan mengimplementasikan program pengurangan biaya.

Metode ABC dapat membantu untuk mengurangi biaya-biaya yang tidak perlu secara lebih efektif dan mengurangi atau bahkan dapat menghilangkan biaya dari aktivitas yang tidak perlu dilakukan (Yulianti, 2010).