

ANALISIS BIAYA RS BERDASARKAN AKTIVITAS ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

**Oleh : Chriswardani S
(FKM – MIKM UNDIP)**

- Suatu metode penentuan harga pokok (product costing) dengan mengukur secara cermat konsumsi/ kebutuhan sumber daya dalam setiap aktivitas yg digunakan utk menghasilkan produk
- Metode ini didasarkan pada pemikiran bahwa produk/ jasa memerlukan sejumlah aktivitas dan aktivitas2 tsb mengkonsumsi sumber daya.
- Metode ini mengidentifikasi biaya aktivitas dan kemudian menelusuri aktivitas ini ke suatu produk.

Sumber daya → Aktivitas → Produk/ Pelanggan

Terdapat dua asumsi penting Metode ABC:

- Kegiatan menimbulkan biaya
- Produk/ pelanggan menyebabkan timbulnya permintaan atas kegiatan.
- Dalam membuat produk/ menyelenggarakan pelayanan diperlukan berbagai kegiatan dan setiap kegiatan memerlukan sumber daya utk melaksanakan kegiatan.

Asumsi tersebut mendasari 2 tahap proses:

- Menentukan beban sumber daya pendukung dalam aktivitas tsb.
- Produk/ pelanggan menimbulkan aktivitas, biaya aktivitas suatu produk dapat dihubungkan secara langsung dengan satu produk atau komponen penyusun produk.

A. Klasifikasi aktivitas:

1. Unit Level Cost Activity:

- Biaya ini dipengaruhi oleh besar kecilnya jumlah unit produk yang dihasilkan.
- Biaya ini dibebankan pada produk/ jasa berdasarkan jumlah unit/ pelayanan yang dihasilkan.
- Contoh: biaya bahan baku (obat-obatan, makanan pasien) , gaji karyawan,

2. Batch Related Activity Cost:

- Biaya ini berhubungan dengan jumlah batch produk/pelayanan yang dihasilkan.
- Besar kecilnya biaya ini tergantung pada frekuensi order produksi
- Contoh: pemakaian alkes pakai habis, alat makan pasien, laundry, sterilisasi instrumen, pengolahan limbah cair, pembakaran sampah medis dan pencatatan medik

3.Product Sustaining Activity Cost:

- Biaya ini berhubungan dengan penelitian dan pengembangan produk tertentu dan ditujukan untuk mempertahankan produk/pelayanan tetap dipasarkan.
- Biaya ini dibebankan berdasarkan taksiran jumlah unit produk/ pelayanan tertentu yang akan dihasilkan selama umur produk.
- Contoh: biaya desain produk, desain proses pengelolaan produk dan pengujian produk.

4. Facility Sustaining Activity Cost:

- Biaya ini berhubungan dengan kegiatan untuk mempertahankan kapasitas yang dimiliki oleh RS.
- Dibebankan pada produk atas dasar taksiran unit produk yg dihasilkan pada kapasitas normal.
- Contoh : biaya penyusutan (gedung, alat-alat kantor, alat-alat medis), pemakaian ATK, penggunaan bahan pembersih, biaya perbaikan sarana/alat, biaya langganan daya, biaya pemakaian genset.

B. Pemilihan Cost Driver:

- Cost Driver : suatu faktor yang menyebabkan konsumsi sumber daya oleh aktivitas.
- Faktor2 yang harus dipertimbangkan dalam pemilihan cost driver yaitu:
 1. Biaya pengukuran cost driver:
 - Semakin rendah biaya maka semakin besar kemungkinan cost driver tsb dipilih.
 2. Korelasi antara cost driver yang dipilih dengan konsumsi aktivitas.
 - Semakin tinggi korelasi maka semakin besar kemungkinan cost driver dipilih.
 3. Perilaku yang disebabkan oleh penggunaan cost driver
 - Semakin disukai perilaku yang ditimbulkan dengan cost driver maka semakin dipilih.

Faktor-faktor yg dipertimbangkan dalam penggunaan multiple cost driver:

- Tingkat keakuratan yang tinggi memerlukan semakin banyak cost driver yang dibutuhkan.
- Semakin beraneka ragam produk/ pelayanan maka memerlukan semakin banyak cost driver yang dibutuhkan.
- Semakin besar proporsi aktivitas dari total biaya produk maka semakin banyak cost driver yang dibutuhkan
- Semakin beraneka ragam ukuran batch produk/pelayanan maka semakin banyak cost driver yang dibutuhkan.
- Semakin rendah korelasi cost driver dengan aktivitas maka semakin banyak cost driver yang dibutuhkan.

Dasar penetapan Cost Driver:

a. Metode Cost Driver System:

- Metode yang paling sederhana → semua biaya berkaitan dengan aktivitas dijumlahkan dan dibagi dengan jumlah aktivitas.
- Perhitungan ini digunakan untuk memperoleh per unit aktivitas yg akan dibebankan pada suatu produk ttt.
- Dapat menimbulkan *undercosted* atau *overcosted* bila satuan waktu tidak sama., karena semakin lama suatu aktivitas akan memerlukan sumber daya yang makin besar.

b. Metode Duration Driver System.

- Metode ini mengalokasikan biaya aktivitas dengan menghitung waktu yang diperlukan utk melakukan suatu aktivitas sehingga informasi yang dibutuhkan makin kompleks

c. Metode Intensity/ Direct Charge Driver System:

- Metode ini mengukur secara langsung sumber daya yang diperlukan untuk melakukan suatu aktivitas.
- Metode ini memberikan hasil akurasi yang tinggi tetapi lebih rumit penerapannya.
- Metode ini cocok bagi industri yang memproduksi berbagai macam produk/ pelayanan dengantingkat kompleksitas yang tinggi.

- Penerapan Metode ABC pada jasa`RS secara prinsip tidak jauh berbeda dengan industri non jasa.
- Industri jasa lebih menekankan efisiensi dan aktivitas dalam biaya pelayanan.
- Aktivitas dalam menyelenggarakan pelayanan cenderung beraneka ragam.
- Penerapan metode ABC juga harus memperhatikan ciri-ciri perusahaan jasa:
 - a. Intangibility.
 - b. Heterogenity.
 - c. Inseparability.
 - d. Perishability
- Penerapan metode ABC pada industri pelayaann lebih ditekankan pada tindakan untuk mengelola aktivitas yang berhubungan dengan output pelayanan.

Penghitungan titik impas (BEP) dengan Metode ABC:

$$\text{BEP} = \frac{(\text{facility sustaining cost} + \text{product sustaining cost} - \text{batch related cost})}{(\text{Harga jual per unit} - \text{unit level cost per unit})}$$

Manfaat Metode ABC:

- Dapat menentukan biaya satuan produk/pelayanan dengan lebih akurat.
- Pengambilan keputusan menjadi lebih baik karena didasarkan pada biaya-biaya betul2 yang dikeluarkan untuk menyelenggarakan pelayanan/produk.
- Memperbaiki kebijakan manajerial yang berkaitan dengan pengelolaan aktivitas-aktivitas utk menghasilkan suatu produk/pelayanan.

Keunggulan Metode ABC ini yaitu:

- Dengan menganalisis aktivitas maka dapat dilakukan analisis keterkaitan antara berbagai aktivitas, efisiensi dan efektivitas masing-masing aktivitas dapat dikaji.
- Metode ABC dapat membantu manajer yankes untuk melakukan efisiensi biaya dan memperbaiki manajemen pelayanan.
- Metode ABC dapat menyediakan informasi tentang pembiayaan di yankes dibandingkan sistem akuntansi biaya yang tradisional.
- Metode ABC merupakan alat yang tepat dan mendukung manajemen strategik dengan keputusan2 yang sifatnya strategik.
- Metode ABC menggunakan sedikit asumsi dan lebih banyak didasarkan pada data yang nyata, sehingga hasilnya juga lebih akurat.

Kelemahan metode ABC:

- Pelaksanaan metode ini harus didukung dengan sistem akuntansi yang baik dan menyeluruh dalam suatu organisasi serta komputerisasi data-data .
- Selain itu setiap aktivitas dalam suatu pelayanan kesehatan yang seringkali sangat kompleks harus bisa diidentifikasi keterkaitannya serta sumber daya/ input yang dipakai.

PENERAPAN METODE ABC DI RS:

Dua asumsi penting dalam Metode ABC:

- a. Aktivitas/ kegiatan menyebabkan timbulnya biaya:
 - Berbagai sumber daya pembantu atau sumber daya tidak langsung memberikan sumbangan untuk melaksanakan aktivitas, bukan sekedar menyebabkan timbulnya biaya yang harus dialokasikan.
- b. Produk /pelanggan menyebabkan timbulnya permintaan atas aktivitas.
 - Untuk membuat produk diperlukan berbagai aktivitas dan setiap aktivitas memerlukan sumber daya untuk pelaksanaan aktivitas tersebut. Biaya dibebankan ke produk/jasa berdasar sumber daya yang dikonsumsi.

- Sumber daya yg mengalir ke aktivitas/ pekerjaan melalui *resources drivers*, kemudian aktivitas mengalir ke obyek biaya melalui *activity drivers*.
- *Resources drivers* digunakan utk membebankan biaya yang gunanya untuk memperkirakan konsumsi sumber daya oleh aktivitas.
- Setiap sumber daya dilacak ke aktivitas menjadi suatu elemen biaya (*cost element*) kemudian elemen2 biaya ini dikumpulkan menjadi suatu *activity cost pool* (biaya total yang dihubungkan dengan suatu aktivitas). *Activity cost pool* selanjutnya dilacak ke obyek biaya melalui *activity drivers*.

Produk/jasa Aktivitas Sumber daya

Prosedur Metode ABC:

a. Identifikasi aktivitas:

- Perlu dibedakan apakah kita akan melakukan ABC untuk bagian/ unit yang kecil dari suatu organisasi ataukah keseluruhan organisasi.
- Penggambaran operasional aktivitas-aktivitas dan keterkaitannya harus sedetail mungkin.

b. Ident. biaya yg dibebankan pd msg2 aktivitas:

- Pada tahap ini dilakukan identifikasi semua biaya (nilai semua sumber daya/ input) yg dikonsumsi aktivitas.
- Sumber daya yang dibutuhkan adalah : SDM, peralatan, bahan, obat-obatan, aneka rekening dll.

- Biaya disini dapat diklasifikasikan menjadi biaya langsung dan biaya tidak langsung.
- Biaya tidak langsung yaitu: biaya yang timbul dari aktivitas-aktivitas penunjang pelayanan seperti: Direktur/manajer, Tata Usaha, Gizi, Laundry.
- Biaya langsung yaitu biaya yang timbul karena aktivitas pelayanan langsung kepada pasien , misal : Rawat Inap, Rawat Jalan, Radiologi, Kamar Bedah .
- Didalam biaya langsung dan tidak langsung masih harus diidentifikasi jenis biaya investasi serta operasional dan pemeliharaan.

- Biaya investasi : biaya bangunan, alat, dan aneka aktiva tetap yang biasanya berumur lebih dari 1 tahun dan biaya ini kemudian disetahunkan (Annualized Investment Cost).
- Biaya operasional dan pemeliharaan : gaji, obat-obatan, menu makanan pasien, alat-alat habis pakai baik medis maupun non medis, aneka rekening serta biaya pemeliharaan alat investasi.

c. Penghitungan cost set:

- Aktivitas yang saling berkaitan dan mempunyai karakteristik yang sama (homogenous cost sets) dikelompokkan menjadi satu, misal : Pelayanan keperawatan → ada tiga kelompok aktivitas yaitu: manajemen/ administrasi serta pelayanan keperawatan sesuai dengan asuhan keperawatan.

- Pembagian aktivitas yang saling terkait dan homogen ini didasarkan pada dua hal yaitu: aktivitas-aktivitasnya secara logis memang berkaitan dan rasio konsumsi – proporsi penyerapan sumber daya oleh aktivitas tersebut.

d. Penghitungan cost pool:

- Biaya per aktivitas dari sekelompok yang homogen tersebut dijumlahkan untuk memperoleh homogenous cost pool.

e. Perhitungan pool rate:

- Setelah cost pool terbentuk maka biaya satuan dapat dihitung berdasarkan jumlah total biaya pada cost pool dengan kapasitas praktis dari aktivitas.

- Sistem ABC mengidentifikasi biaya aktivitas dan melacak aktivitas-aktivitas ke produk atau jasa tertentu yang menyebabkan terjadinya aktivitas.
- Aktivitas adalah suatu proses/ prosedur yang harus dilakukan dalam suatu organisasi untuk menghasilkan sesuatu produk/ jasa. Setiap aktivitas mengandung kombinasi berbagai input/ sumber daya .
- Contoh : aktivitas di dalam kamar operasi suatu rumah sakit melibatkan pemakaian kamar operasi dan tenaga dokter bedah, dokter anestesi, perawat, peralatan bedah serta alat medis habis pakai utk kegiatan bedah. Biaya tidak langsung (biaya overhead) dilacak dari suatu produk/ jasa tertentu.

Contoh Analisis Biaya di RS dengan ABC:

Penghitungan biaya pendidikan Spesialisasi Radiologi di RSUP Sarjito, Yogyakarta oleh Sri Endarini (1999):

Jenis aktivitas:

- Aktivitas pengantar.
- Aktivitas pre dan post test.
- Aktivitas presentasi kasus dan jurnal.
- Aktivitas pemeriksaan pasien di poli dan rawat inap
- Aktivitas ujian dan respondei.
- Aktivitas evaluasi.

Kebutuhan biaya untuk aktivitas tersebut yaitu:

- Biaya makan mahasiswa peserta program.
- Kebutuhan obat, bahan dan alat medis habis pakai lainnya (misal ATK) untuk praktek mahasiswa.
- Kebutuhan bahan pendukung (sabun cuci, alkohol dll).
- Kebutuhan air, gas dan listrik.
- Perpustakaan.
- Kebutuhan lainnya.

Rincian kebutuhan bahan untuk 1 semester sbb:

- a. Bahan film → 1 box.
- b. Konsumsi mhsw. → $1 \times 4 \times 6 = 24$ prs
- c. Sabun cuci → $1 \times 6 = 6$ buah.
- d. Loundry jas praktek → $4 \times 6 = 24$ buah.
- e. Sterilisasi jas praktek → $4 \times 6 = 24$ kali.

Tabel Perhitungan biaya per aktivitas yang dibebankan ke RS Sarjito dari Program Pendidikan Spesialis Radiologi (1 semester) :

Perhitungan biaya per aktivitas yg dibebankan ke RS Sardjito (Program Pendidikan Sp1 Radiologi - 1 Smt)

NO	JENIS BIAYA	JUMLAH
1	Biaya langsung: 1. Biaya ATK 2. Biaya bahan & alat medis habis pakai 3. Biaya bahan penunjang 4. Biaya konsumsi 5. Biaya sterilisasi 6. Biaya laundry 7. Linen 8. Biaya perpustakaan, jurnal. 9. Biaya insentif pengajar 10. Biaya ujian seleksi	 99.000 666.000 6.000 235.000 120.000 72.000 75.000 10.800 225.000 400.000
2	Biaya tidak langsung: 1. Air (perkiraan) 2. Listrik	 1.500 4.500
	JUMLAH	1.915.000