

## **Analisis Cost Structure dengan Metode Variable Costing pada Rumah Sakit**

**Yanneri Elfa Kiswara Rahmantya**

Program Studi Magister Manajemen, Universitas Kuningan, Indonesia

Email: yanneri@uniku.ac.id

**Retnaning Tyas**

Program Studi Pendidikan Ekonomi, STKIP PGRI Jombang, Indonesia

Email: retnaning@stkipjb.ac.id

### **Abstract**

This study aims to provide a solution for hospitals in compiling a cost structure using the variable costing method. Proper cost management is crucial for hospitals. This is because hospitals have limitations in maximizing profits. So the only alternative to survive in this industry is cost optimization. In previous studies, many have emphasized financing with the activity based cost system method. In this study, it was found that there are many weaknesses if the hospital uses the activity based cost system method. This weakness actually makes the hospital bear greater costs. An alternative that can be used by hospitals to develop a hospital cost structure is to use variable costing. The variable costing method distinguishes costs into three parts, namely fixed costs, variable costs and semi-variable costs. **Keywords:** Cost structure, Variable cost and hospital

### **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan solusi bagi Rumah sakit dalam menyusun *cost structure* menggunakan metode *variable costing*. Pengelolaan biaya yang tepat merupakan hal yang krusial bagi Rumah sakit. Hal ini karena Rumah sakit memiliki keterbatasan dalam pemaksimalan laba. Sehingga satu-satunya alternatif untuk bertahan dalam industri ini adalah optimalisasi biaya. Pada penelitian sebelumnya banyak yang menekankan pembiayaan dengan metode *activity based cost system*. Dalam penelitian ini menemukan bahwa terdapat banyak kelemahan jika rumah sakit menggunakan metode *activity based cost system*. Kelemahan tersebut justru membuat Rumah sakit menanggung biaya yang lebih besar. Alternatif yang dapat digunakan oleh Rumah sakit untuk menyusun struktur biaya Rumah sakit adalah menggunakan *variable costing*. Metode *variable costing* membedakan biaya menjadi tiga bagian yaitu *fixed cost*, *variable cost* dan *semi variable cost*.

**Kata Kunci :** Cost structure, Variable cost dan Rumah sakit

---

## **PENDAHULUAN**

Perkembangan industri Rumah Sakit di Indonesia setiap tahunnya mengalami peningkatan, hal ini menunjukkan bahwa industri jasa Kesehatan ini banyak diminati oleh kalangan pebisnis. Menurut data Ditjen pelayanan Kesehatan Kemenkes RI 2022, pada lima tahun terakhir terdapat peningkatan dalam jumlah rumah sakit di Indonesia. Jumlah seluruh rumah sakit di Indonesia baik milik pemerintah maupun milik swasta tercatat pada tahun 2017 berjumlah 2.198 Rumah Sakit, pada tahun 2018 berjumlah 2.269, tahun 2019 berjumlah 2.344, tahun 2020 berjumlah 2.448, dan pada tahun 2021 berjumlah 2.522. Pertambahan jumlah Rumah Sakit di Indonesia turut menambah tingkat persaingan pada industri jasa Kesehatan. Persaingan yang terjadi antar jasa layanan Kesehatan memerlukan pengelolaan yang tepat bagi pelaku usaha. Pengelolaan yang kurang tepat dapat menyebabkan kerugian bagi Rumah sakit terlebih dengan berbagai aturan yang mengikat pada usaha ini.

Dalam pelaksanaan bisnis jasa layanan Kesehatan, rumah sakit memiliki hubungan yang erat dengan Lembaga BPJS. BPJS merupakan Badan hukum publik yang didirikan oleh Pemerintah untuk menyelenggarakan program jaminan Kesehatan bagi Masyarakat. Hal ini

terdapat pada Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional yaitu jaminan yang diselenggarakan secara nasional berdasarkan prinsip asuransi sosial dan prinsip ekuitas, dengan tujuan menjamin agar seluruh rakyat Indonesia memperoleh manfaat pemeliharaan kesehatan dan perlindungan dalam memenuhi kebutuhan dasar kesehatan. BPJS Kesehatan pada dasarnya memberikan pembiayaan Kesehatan yang lebih tertata berbasis asuransi Kesehatan.

BPJS merupakan rekan bisnis utama bagi Rumah Sakit. Hal ini karena mayoritas pasien yang datang ke Rumah Sakit merupakan peserta BPJS Kesehatan. Berdasarkan data yang dikeluarkan oleh BPJS per 30 Juni 2022 jumlah peserta BPJS mencapai 241,79 juta orang. Dengan demikian lebih dari 80% penduduk Indonesia merupakan peserta BPJS Kesehatan. Sehingga dapat dilihat lebih 80% pasien yang datang ke Rumah sakit merupakan pasien BPJS dan kurang dari 20% lainnya merupakan pasien umum.

Dengan diselenggarakannya BPJS Kesehatan membuat pasien lebih mudah untuk menikmati jasa Kesehatan dengan biaya yang relatif terjangkau. Bagi Rumah sakit penyelenggaraan jaminan Kesehatan oleh BPJS memberikan pembiayaan yang sudah terjamin. Meskipun demikian Rumah sakit masih harus melakukan pengelolaan secara tepat pada keuangan Rumah sakit. Adanya jaminan Kesehatan BPJS bukan berarti Rumah sakit akan bisa mendapatkan untung yang lebih dari sebelumnya. Hal ini karena dalam pembiayaan yang diberikan oleh BPJS dilakukan sepihak dari pihak BPJS sedangkan Rumah sakit hanya dapat mengikuti tarif yang telah ditentukan oleh BPJS. Hal ini diatur dalam Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 71 tahun 2013, tentang Pelayanan Kesehatan pada Jaminan Kesehatan Nasional. Meskipun dalam Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia No. 85 tahun 2015 Tentang Pola tarif rumah sakit, dinyatakan bahwa Tarif Rumah sakit yang dikelola swasta ditetapkan oleh Kepala Rumah sakit atau direktur Rumah sakit. Namun tarif yang ditentukan oleh pihak rumah sakit hanya dapat berlaku pada pasien umum. Mengingat bahwa tarif yang ditanggung oleh BPJS ditentukan oleh Menteri Kesehatan.

Dengan penetapan tarif yang dilakukan BPJS serta sistem pembayaran yang dilakukan oleh BPJS, dimana pencairan klaim BPJS dilakukan setiap bulan. Meskipun demikian terdapat banyak kasus di Indonesia yang menyatakan pencairan klaim BPJS mengalami penunggakan. Kebijakan BPJS terhadap Rumah Sakit tidak hanya sekedar penetapan tarif. tetapi juga menentukan berbagai persyaratan, seperti hanya standar ruangan yang harus dimiliki, standar pelayanan dan standar pelaporan. Hal ini bertujuan terstandarnya kualitas layanan jasa Kesehatan yang diberikan oleh Rumah Sakit pada masyarakat. Namun bagi Rumah sakit hal ini merupakan biaya dan investasi yang harus dilakukan. Untuk itu Rumah sakit perlu memiliki kemampuan manajerial keuangan yang baik bagi rumah sakitnya agar tetap dapat memperoleh keuntungan dengan berbagai keterbatasannya.

Tantangan untuk mengelola keuangan yang tepat dirasakan oleh seluruh kalangan Rumah sakit, baik rumah sakit yang kecil sampai Rumah sakit yang besar. Rumah sakit yang kecil merupakan Rumah sakit yang lingkungannya masih di daerah tertentu saja dan belum terdaftar di BEI. Pengelolaan keuangan yang kurang tepat akan menyebabkan menurunnya kinerja keuangan dalam bentuk berkurangnya profit sampai dengan merugikan rumah sakit. Hal ini dirasakan beberapa Rumah sakit pada semester 2022 ini yaitu pada pengelola Omni Hospitals yang tercatat rugi bersih 24,77% atau penurunan laba 128%. Kemudian PT. Medika

Loka juga mengalami penurunan laba sebesar 69,82%, serta Pt. Mitra Keluarga Karyasehat TBK mencatat penurunan laba 9%. Hal ini menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan yang baik dan tepat diperlukan oleh semua Rumah sakit tidak hanya pada Rumah sakit kecil saja tetapi juga pada Rumah Sakit besar.

Bisnis Rumah sakit merupakan organisasi yang memberikan layanan jasa dengan tujuan sosial dalam bentuk perawatan dan pengobatan namun lembaga ini tetap membutuhkan orientasi pada keuntungan. Profit merupakan hal yang penting untuk kelangsungan hidup Rumah sakit, meskipun terdapat kesulitan dalam pembebanan biaya pada pasien yang memiliki keterbatasan keuangan (Himmelweit, 2007). Di samping itu, pada masa kini rumah sakit tidak dapat hanya berorientasi kepada kesehatan masyarakat, namun juga harus memikirkan sistem bisnis agar dapat tumbuh dan berkembang, yang artinya adalah ada pergeseran fungsi sosial dari rumah sakit menjadi fungsi ekonomi (Trisnantoro, 2015, pp. 244-254). Dengan demikian Rumah sakit memerlukan manajemen laba, karena Rumah sakit merupakan organisasi yang memiliki fungsi ekonomi. Menurut (Ratmono, 2010), manajemen laba dapat dilakukan dengan tiga acara, yaitu: yang pertama manipulasi penjualan, yaitu meningkatkan volume penjualan pada periode tertentu dengan menawarkan diskon harga produk secara berlebihan atau persyaratan kredit yang lebih lunak, yang akan menurunkan penerimaan kas pada saat itu. Namun hal ini tidak dapat dilakukan oleh Rumah sakit dengan pasien BPJS. Karena pada pasien BPJS pembayaran jasa rumah sakit dilakukan oleh pihak BPJS, tanpa tanggungan biaya lainnya kecuali adanya peningkatan kelas layanan. Sedangkan yang kedua Penurunan beban-beban diskresioner, yaitu menurunkan beban-beban yang tidak mempengaruhi laba dan pendapatan secara langsung. Hal ini akan berdampak pada penurunan arus kas di masa depan, namun sebagai timbal baliknya, laba dan arus kas pada periode sekarang dapat ditingkatkan. Hal ini dapat dilakukan oleh pihak Rumah sakit dengan efisiensi biaya dan pembebanan yang tepat pada keuangan Rumah sakit. Dan yang ketiga Produksi yang berlebihan di mana manajer menurunkan harga pokok penjualan dan meningkatkan laba operasi dengan cara memproduksi lebih banyak daripada yang dibutuhkan, sehingga biaya tetap akan menurun dan biaya variabel lebih kecil karena jumlah produksi lebih besar.

Dalam pelaksanaan Jaminan Kesehatan Nasional saat ini masih menimbulkan pro dan kontra pada beberapa Rumah Sakit. Rumah sakit yang harus mengeluarkan biaya yang besar biasanya tidak setuju dengan penetapan tarif yang dikeluarkan oleh BPJS. Karena Rumah Sakit merasa tarif tersebut tidak dapat menutupi biaya yang telah dikeluarkan oleh Rumah Sakit. Terlebih tarif-tarif tersebut dapat berubah secara sepihak dari BPJS. Oleh karena Rumah Sakit tidak memiliki kendali pada tarif tersebut maka Rumah sakit perlu melakukan control pada biaya-biaya yang dikeluarkan. Pengelolaan atas biaya yang dikeluarkan Rumah Sakit memerlukan penanganan yang lebih baik dengan pendekatan struktur biaya.

## **METODE PENELITIAN**

penelitian ini masih merupakan penelitian konseptual, sehingga masih perlu dilakukan pembuktian pada konsep yang peneliti susun. Bagi peneliti selanjutnya dapat dilakukan penelitian dengan membandingkan kinerja antara pendekatan *Activity Based Cost system* dan *Cost driven* pada Rumah sakit yang berbeda. Sehingga akan memberikan gambaran yang nyata bagi peneliti atas kinerja kedua pendekatan tersebut.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### 1. Struktur Biaya

Menurut Sujarweni (2015), Biaya merupakan pengorbanan sumber ekonomi yang diukur dalam satuan uang dalam usahanya untuk mendapatkan sesuatu untuk mencapai tujuan tertentu baik yang sudah terjadi dan belum terjadi/baru direncanakan. Biaya dalam arti sempit adalah pengorbanan sumber ekonomi dalam satuan uang untuk memperoleh aktiva.”

Dalam struktur biaya seluruh biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan dalam mengoperasikan bisnisnya. Perusahaan melakukan identifikasi biaya-biaya apa saja yang diperlukan untuk menjalankan seluruh kegiatan bisnisnya. Osterwalder dan Pigneur (2012) *cost structure* ini menjelaskan biaya terpenting yang muncul ketika mengoperasikan model bisnis tertentu. Bagi pelaku bisnis minimalisasi biaya merupakan hal yang penting, namun hal ini akan berkebalikan dengan prinsip meningkatkan *value* bagi pelanggan. Adanya pertentangan ini maka perlu membedakan struktur biaya menjadi dua yaitu dalam *Cost driven* dan *Value driven*.

Pada *Cost driven*, model bisnis terpacu biaya berfokus pada meminimalkan biaya. Pendekatan ini bertujuan untuk menciptakan dan mempertahankan struktur biaya seramping mungkin, menggunakan proposisi nilai dengan harga rendah, otomatisasi maksimum, dan outsourcing secara ekstensif. Efisiensi biaya merupakan hal yang penting dalam model ini pada tipe bisnis Rumah Sakit di Indonesia yang mayoritas adalah pasien BPJS akan menjadi salah satu solusi dalam pengelolaan keuangan.

Sedangkan pada *Value driven*, beberapa perusahaan dapat dengan mudah memberikan biaya yang besar untuk penciptaan nilai bagi pelanggan, biaya merupakan hal yang tidak menjadi faktor utama. Proposisi nilai premium dan layanan pribadi tingkat tinggi biasanya menjadi ciri model bisnis yang terpacu nilai. Jenis usaha ini cocok pada perusahaan dengan perusahaan yang memiliki sumber pendanaan yang terdiri atas banyak sumber dimana perusahaan bisa terus mengembangkan nilai perusahaan dengan diferensiasi dan diferensiasi produk serta layanannya.

Ilmu keuangan tentang *cost driven* atau penentu biaya memberikan perubahan pada pengambilan keputusan para pelaku usaha baik dalam industri manufaktur ataupun jasa. Di antara alat analisis yang digunakan sebagai penentu biaya adalah struktur biaya (Handayani, 2015) dengan menampilkan komponen biaya relatif terbesar, namun belakangan penggunaan struktur biaya sebagai biaya penentu (*cost driven*) digantikan dengan biaya berdasarkan aktivitas (*Activity Based Costing*) atau disingkat dengan ABC.

### 2. Activity Based Costing

Pengertian *Activity-Based Costing System* menurut Edward J. Blocher, Kung H. Chen, dan Thomas W. Lin (2000: 120) *Activity-Based Costing* (ABC) adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas. Aktivitas yang masuk dalam perhitungan biaya merupakan seluruh aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan dalam menghasilkan produk atau jasa.

Pada perusahaan jasa seperti rumah sakit, *Activity Based Costing* dapat memberikan perhitungan yang jelas pada setiap tindakan yang diterima oleh pasien. Seperti halnya

penelitian Handayani (2015) yang melihat dari sisi tindakan operasi sesar. Serta penelitian Krishnan, Arora, Pandav dan Kaphoor (2005) yang melihat biaya dari bidang pediatric. pada Rumah sakit yang ingin mengetahui tarif dasar yang bisa dikenakan rumah sakit pada pasien maka *Activity Based Costing* menjadi solusi bagi Rumah Sakit.

Supriyono (1994: 247) menyebutkan beberapa manfaat *Activity-Based Costing System* sebagai berikut: 1) Penentuan Harga Pokok Produksi yang lebih akurat 2) Meningkatkan mutu pembuatan keputusan 3) Penyempurnaan perencanaan strategik 4) Kemampuan yang lebih baik untuk mengelola (memperbaiki secara kontinyu) aktivitas-aktivitas. Tujuan menggunakan metode *Activity Based Costing* adalah untuk menentukan *unit cost* pada setiap bagian di perusahaan. Dalam Industri Rumah sakit belakangan ini perhitungan *unit cost* dilakukan untuk menentukan tarif dasar bagi pasien.

Perhitungan *unit cost* masih diartikan oleh beberapa rumah sakit hanya sebagai dasar penentuan tarif saja. Sesungguhnya perhitungan *unit cost* dapat lebih luas dari hanya sebagai dasar untuk penentuan tarif saja. Salah satu fungsi *unit cost* adalah sebagai dasar evaluasi rumah sakit, termasuk untuk evaluasi biaya yang dikeluarkan rumah sakit dengan tarif yang telah ditetapkan BPJS. Sebelum muncul Jaminan Kesehatan Nasional, beberapa rumah sakit menggunakan *unit cost* sebagai dasar penentuan tarif. Setelah muncul Jaminan Kesehatan Nasional, beberapa rumah sakit yang memahami fungsi dan manfaat *unit cost* tetap melakukan perhitungan *unit cost*. Hal itu karena *unit cost* memiliki fungsi dan manfaat yang lebih dari sebagai dasar penentuan tarif.

Rumah sakit yang menggunakan metode *unit cost* dapat mengetahui seberapa besar biaya yang dikeluarkan, sehingga dapat diketahui oleh rumah sakit jika terdapat biaya-biaya yang tidak efisien. Hal tersebut karena biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit yang satu akan berbeda dengan biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit yang lain, walaupun rumah sakit memiliki tipe yang sama misalnya sama-sama tipe B. Selain itu hasil perhitungan *unit cost* juga dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan untuk meningkatkan kualitas dan mutu rumah sakit. Perhitungan *unit cost* tetap perlu dilakukan oleh rumah sakit secara rutin, walaupun pada era BPJS. Hal tersebut karena *unit cost* dapat digunakan sebagai evaluasi operasional rumah sakit dan juga sebagai dasar pengambilan keputusan untuk lebih meningkatkan kualitas dan mutu rumah sakit, sehingga rumah sakit dapat tetap eksis dan melakukan pelayanan kesehatan yang berkualitas kepada masyarakat. proses implementasi biaya satuan dalam organisasi akan membawa pada peningkatan *performance management* yang harus didukung oleh teknologi dan proses tersebut akan melewati fase penurunan kemampuan pada saat awal penerapan hingga kemudian perlahan meningkat (the ABC hype cycle) .(Turney, 2008)

Menurut Halim (1999), penerapan *Activity-Based Costing System* memiliki kendala meliputi: 1) Alokasi data aktivitas, dalam menentukan alokasi data aktivitas memerlukan alokasi biaya yang dilihat dari volumenya. Dalam penerapannya rumah sakit melakukan penelusuran pada aktivitas penyebab biaya yang akhirnya justru membuang waktu. 2) Periode-periode akuntansi Periode-periode waktu yang arbiter masih digunakan dalam menghitung biaya-biaya. Banyak manajer yang ingin mengetahui apakah produk yang dihasilkan menguntungkan atau tidak. Tujuannya tidak saja untuk mengukur seberapa banyak biaya yang sudah diserap oleh produk tersebut, tetapi juga untuk mengukur segi kompetitifnya dengan produk sejenis yang dihasilkan oleh perusahaan lain. Manajemen

dalam hal ini memerlukan pengukuran dan pelaporan yang interim. Informasi untuk mengevaluasi perilaku biaya tersebut dapat diberikan pada saat siklus hidup produk itu berakhir sehingga untuk pengukuran produk yang memiliki siklus hidup yang lebih lama membutuhkan bentuk pengukuran yang interim (sementara). 3) Beberapa biaya yang terabaikan, dalam menganalisis biaya produksi berdasarkan aktivitas, beberapa biaya yang sebenarnya berhubungan dengan hasil produk diabaikan begitu saja dalam pengukurannya.

Selain itu, *Activity-Based Costing System* sangat mahal untuk dikembangkan dan diimplementasikan karena biaya-biaya yang dikeluarkan semakin kompleks sehingga biaya administrasi akan menjadi lebih mahal. Di samping itu juga membutuhkan waktu yang lama untuk mengimplementasikannya secara total. Terlebih lagi pada Rumah sakit penetapan tarif sudah ditentukan oleh pihak BPJS, serta adanya perubahan tarif secara berkala secara sepihak dari BPJS. Jika Rumah sakit harus terus mengikuti perubahan tarif dalam menerapkan *Activity Based Costing* ini maka akan menjadi pemborosan biaya, tenaga dan waktu bagi rumah sakit. Pendekatan *Activity Based Costing* ini hanya cocok untuk menetapkan tarif pada pasien umum saja, dimana kebijakan tarif sepenuhnya menjadi hak dari Rumah sakit.

#### *Cost Driven*

Dalam struktur biaya terdapat dua pendekatan yaitu *cost driven* dan *Value driven*. Kedua pendekatan memiliki karakteristik yang berbeda, yang satu bagian fokus pada identifikasi seluruh biaya produksi sedang yang lain fokus pada penciptaan nilai. Untuk Menyusun *cost driven* perusahaan dapat membedakan biaya dalam tiga jenis yaitu: *fixed cost*, *variable cost*, dan *semi variable cost*.

*Fixed Cost* merupakan biaya yang nilainya sama dan tidak dipengaruhi oleh jumlah produksi. Berapapun jumlah yang diproduksi perusahaan tidak berpengaruh pada nilai biaya ini. Sedangkan pada pelaku bisnis rumah sakit juga terdapat biaya-biaya yang tidak dipengaruhi oleh jumlah pasien yang telah dilayani. Seperti halnya gaji karyawan, biaya penyusutan Gedung dan alat-alat Kesehatan, biaya kendaraan, biaya sewa alat Kesehatan ataupun biaya yang lain yang nilainya relatif konstan dari waktu ke waktu. Bagi Rumah sakit jika biaya-biaya yang dikeluarkan untuk biaya tetap ini dapat dikendalikan, akan memberikan keuntungan tersendiri bagi Rumah sakit. Dimana tingkat pendapatan tidak dapat sepenuhnya dikendalikan oleh rumah sakit, melainkan dipengaruhi oleh tarif klaim yang sudah ditentukan oleh pihak BPJS.

*Variable cost* merupakan biaya yang nilainya berubah sejalan dengan jumlah barang atau jasa yang diproduksi. Dalam biaya variabel ini nilainya akan mengikuti dengan banyaknya barang atau jasa yang telah diproduksi oleh perusahaan. Adapun biaya-biaya yang masuk pada biaya variabel antara lain; biaya bahan baku, serta bahan penunjang bahan baku. Sedangkan pada rumah sakit biaya variabel yang terdiri atas bahan habis pakai, biaya obat, biaya penunjang pasien seperti makan dan snack pasien. Manfaat menentukan biaya variabel bagi rumah sakit yaitu untuk membantu rumah sakit dalam merencanakan laba jangka pendek serta pengendalian biaya, membantu proses pengambilan keputusan jangka pendek seperti pada penjadwalan operasi sesar pada pasien karena banyaknya pasien yang melahirkan. Dapat digunakan sebagai alat pengendali biaya operasional rumah sakit, sehingga pendapatan yang didapatkan dari klaim BPJS tidak merugikan Rumah sakit. Biaya variabel juga dapat digunakan sebagai batasan maksimum kemampuan Rumah sakit dalam memberikan layanan. Rumah sakit dapat Menyusun biaya variabel berdasarkan jasa yang

diberikan ataupun membedakan dari unit tugasnya, seperti pada biaya variabel pada IGD, biaya variabel pada bagian rawat jalan, bagian kebidanan, bagian anak ataupun bagian perawatan umum. Penyusunan biaya variabel ini dapat disesuaikan dengan kebutuhan rumah sakit.

*Semi Variabele Cost*, merupakan biaya yang nilainya tidak sepenuhnya terpengaruh oleh volume produksi tetapi juga nilainya tidak selalu konstan seperti biaya tetap. Unsur biaya tetap merupakan jumlah biaya minimum untuk menyediakan jasa sedangkan unsur variabel merupakan bagian semi variabel yang dipengaruhi oleh perubahan volume kegiatan. Biaya semi variabel memiliki unsur biaya tetap dan biaya variabel. Adapun biaya semi variabel pada rumah sakit antara lain: biaya listrik, telepon dan air, pemeliharaan dan perbaikan mesin, asuransi kesehatan. Untuk melakukan analisis lanjut atas biaya, pada umumnya biaya akan dilihat perilakunya berdasarkan jumlah totalnya dalam kaitannya dengan perubahan pemicu biayanya (*cost driver*). Pengetahuan mengenai hubungan tersebut penting artinya untuk mengefisienkan penggunaan biaya dalam kaitannya dengan *output* yang dihasilkan. Lebih lanjut, hal itu dapat digunakan sebagai dasar dalam penentuan harga (*pricing*) guna memenangkan persaingan usaha. Selanjutnya untuk keperluan tersebut, biaya dapat diklasifikasikan kedalam biaya tetap (*fixed cost*) dan biaya variabel (*variable cost*).

Pada tahap selanjutnya Rumah sakit dapat menghitung seluruh biaya yang dikeluarkan oleh Rumah sakit pada periode tertentu. Seluruh biaya sering disebut sebagai *Total Cost*. Secara umum *total cost* atau total biaya dihitung dengan menjumlahkan biaya tetap dan biaya variabel, yang dirumuskan sebagai berikut:

$$TC = FC + VC$$

dengan kompleksitas yang dimiliki Rumah Sakit penggolongan biaya dengan 2 golongan yaitu biaya tetap dan biaya variabel kini di rasa kurang mencukupi, maka penggolongan biaya dijadikan tiga yaitu biaya tetap, biaya variabel dan biaya semi variabel. Dengan demikian perhitungan biaya total dihitung dengan menjumlahkan seluruh biaya tetap, biaya variabel dan biaya semi variabel. Yang dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$TC = FC + VC + SVC$$

Total biaya produk (pekerjaan, layanan) merupakan hal yang penting, ini bertujuan untuk membuat keputusan manajerial yang mengoptimalkan biaya, penetapan harga, kebijakan pemasaran, ataupun keputusan strategis yang lainnya bagi perusahaan. Perhitungan biaya dengan menggunakan alat yang sederhana lebih mudah dipahami bagi seluruh bagian perusahaan. Rumah sakit memiliki unit bisnis dengan variasi yang banyak terlebih lagi jika dilihat dari setiap aktivitas layanannya maka untuk melakukan identifikasi aktivitasnya membutuhkan waktu dan usaha yang besar. Sedangkan perubahan aktivitas pada masing-masing jasa tindakan sangat beragam sesuai dengan kasus yang dialami oleh pasien, disisi lain rumah sakit dengan mayoritas pasiennya peserta BPJS biaya yang dikenakan langsung dibebankan kepada BPJS. Dan kebijakan yang telah ditetapkan oleh Menteri Kesehatan menyatakan bahwa nilai penggantian atau klaim dari pasien peserta BPJS telah ditentukan oleh pihak BPJS. Sehingga rumah sakit tidak perlu terlalu fokus menentukan tarif pada setiap aktivitasnya, perhitungan tersebut cukup dilakukan secara berkala sebagai dasar tarif bagi pasien non BPJS. Perubahan yang kecil pada biaya aktivitas tidak perlu selalu diikuti oleh perubahan tarif selama rumah sakit masih memperoleh keuntungan.

Informasi mengenai biaya Rumah sakit merupakan kepentingan bagi manajemen, hal ini digunakan sebagai dasar pengukuran efisien kinerja dari manajemen keuangan, sebagai alat perencanaan bagi manajemen yang berkaitan dengan profit dan biaya serta pengendalian yang diperlukan dalam pembiayaan, menentukan metode yang paling sesuai dan efektif bagi Rumah sakit. Menurut Carter (2009: 40), klasifikasi biaya merupakan hal yang sangat penting untuk membuat ikhtisar yang berarti atas data biaya tersebut. Oleh karenanya membuat perhitungan atas biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Rumah sakit secara spesifik, dengan pembagian yang jelas serta nilai yang sesuai dengan kenyataan akan memberikan acuan yang jelas pada Rumah sakit dalam pengambilan keputusan bisnisnya.

## **SIMPULAN**

Berdasarkan uraian diatas maka dalam menentukan keputusan-keputusan bisnis, Rumah sakit perlu memperhitungkan biaya-biaya yang dikeluarkan. Ada berbagai metode dan pendekatan yang dapat digunakan oleh Rumah sakit. Pada penelitian sebelumnya, banyak peneliti menggunakan metode *Activity Based Cost system* sebagai dasar penentuan dasar Rumah sakit. Namun perubahan kebijakan pemerintah dan pangsa pasar dari Rumah sakit membuat penerapan *Activity Based Cost system* ini sulit dan tidak efektif lagi digunakan. Kebijakan pemerintah tentang penetapan tarif bagi pasien BPJS dan pangsa pasar saat ini yang mayoritas adalah peserta BPJS, membuat Rumah sakit perlu merubah metodenya agar menjadi lebih sederhana dan tidak membutuhkan waktu yang lama dalam penyusunannya. Salah satu alternatif yang peneliti tawarkan adalah dengan membuat struktur biaya dengan pendekatan *cost driven* yang membedakan biaya dalam *fixed cost*, *variable cost* dan *semi variable cost*. Kelebihan dari pendekatan *cost driven* ini Rumah sakit tidak perlu fokus pada masing-masing aktivitas yang dilakukan oleh masing-masing unit jasa rumah sakit. Tetapi rumah sakit melakukan pencatatan secara menyeluruh pada masing-masing unit bisnis untuk mengetahui biaya *real* dari Rumah sakit itu sendiri.

## **SARAN**

Berdasarkan urain diatas maka penulis memberikan saran yaitu Bagi rumah sakit pemerintah yang telah menjadi BLU ataupun BLUD, seusai PP No. 23 tahun 2005 dan Permendagri No.61 Tahun 2007 disebutkan bahwa biaya BLU/D merupakan biaya operasional dan biaya non operasional. Biaya operasional BLU/D mencakup seluruh biaya yang menjadi beban BLU/D dalam rangka menjalankan tugas dan fungsi. Dimana tugas dan fungsi BLU/D rumah sakit adalah penyediaan pelayanan kesehatan. Biaya non operasional BLU/D mencakup seluruh biaya yang menjadi beban BLU/D dalam rangka menunjang pelaksanaan tugas dan fungsi. Biaya operasional terdiri dari biaya pelayanan dan biaya umum dan administrasi. Biaya pelayanan mencakup seluruh biaya operasional yang berhubungan langsung dengan kegiatan pelayanan. Biaya pelayanan terdiri dari : biaya pegawai, biaya bahan, biaya jasa pelayanan, biaya pemeliharaan, biaya barang dan jasa, biaya pelayanan lain-lain; dan biaya depresiasi dan amortisasi (berdasarkan PMK No. 66/PMK.02/2006). Biaya umum dan administrasi mencakup seluruh biaya operasional yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan pelayanan. Biaya umum dan administrasi, terdiri dari: biaya pegawai, biaya administrasi kantor, biaya pemeliharaan, biaya barang dan jasa, biaya promosi, biaya umum dan administrasi lain-lain, dan biaya depresiasi dan amortisasi (berdasarkan

PMK No. 66/PMK.02/2006). Biaya non operasional terdiri dari: biaya bunga, biaya administrasi bank, biaya kerugian penjualan aset tetap, biaya kerugian penurunan nilai, dan biaya non operasional lain-lain

#### DAFTAR PUSTAKA

- Blocher, Edward J., Kung H. Chen, dan Thomas W. Lin. (2000). *Manajemen Biaya dengan Tekanan Strategik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bootman, J. L., Townsend, R. J., and McGhan, W. F. 2005. *Principles of Pharmacoeconomics*. 3rd Ed. 118, Harvey Whitney Book Company, USA.
- Carter, William K, dan Usry. (2009). *Akuntansi Biaya (Edisi 14)*. Diterjemahkan Oleh: Krista. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, Abdul. (1999). *Dasar-dasar Akuntansi Biaya*, Edisi Keempat. Yogyakarta: BPFE
- Handayani, Sri. 2015. Naskah Publikasi : *Pengaruh Mobilisasi Dini Terhadap Intensitas Nyeri Post Operasi Sectio Cesarea di RSUD Dr. Moewardi Surakarta*. Surakarta : Stikes Kusuma Husada
- Hansen, Don R. dan Maryanne M. Mowen. (2000). *Manajemen Biaya*. Jakarta: Salemba Empat.
- Himmelweit. (2007). *The prospects for caring: economic theory and policy analysis*. Cambridge Journal of Economics, **581-599**.
- Krishnan A, Arora NK, Pandav CS, Kapoor SK. Cost of curative pediatric services in a public sector setting. *Indian J Pediatr*. 2005;72(8): 657-660
- Kuchta, Dorota & Zabek, Sabina, 2011. *Activity-based costing for health care institutions*. Wroclaw University of technology, Poland
- Lanen, W. N., Anderson, S. W., & Maher, M. W. (2011). *Fundamentals of Cost Accounting* (3rd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Menkes RI. 2013. Peraturan Menteri Kesehatan RI Nomor 69 Tahun 2013 tentang Standar Tarif Pelayanan Kesehatan Pada Fasilitas Kesehatan Tingkat Pertama dan Fasilitas Tingkat Lanjut Dalam Penyelenggaraan Program Jaminan Kesehatan.
- Menkes RI. 2013. Peraturan Menteri Kesehatan RI Nomor 71 Tahun 2013 tentang Pelayanan Kesehatan Pada Jaminan Kesehatan Nasional.
- Menkes RI. 2015. Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia No. 85 tahun 2015 Tentang Pola tarif rumah sakit
- Mulyadi. (2009). *Akuntansi Biaya*. Yogyakarta: STIE YPKPN .
- \_\_\_\_\_. (2012). *Akuntansi Biaya (Edisi 5)*. Cetakan Kesebelas. Yogyakarta: STIM YKPN
- Osterwalder, Alexander & Yves Pigneur. (2012). *Business Model Generation*. Jakarta: Penerbit PT Elex Media Komputindo.
- Ratmono, D. (2010). *Manajemen Laba Riel dan Berbasis Akrua: Dapatkah Auditor yang Berkualitas Mendeteksinya?* Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto, 2010. Diambil kembali dari [www.sna13purwokerto.com](http://www.sna13purwokerto.com)
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang RI Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional.
- Republik Indonesia. 2011. Undang-Undang RI Nomor 24 Tahun 2011 tentang Badan Penyelenggara Jaminan Sosial.
- Supriyono. (1987). *Akuntansi Manajemen I: Konsep Dasar Akuntansi Manajemen Dan Proses Perencanaan*. Yogyakarta: BPFE.

Sujarweni, V. Wiratna. 2015. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Pustaka Baru Press

Trisnantoro, L. (2015). *Memahami Penggunaan Ilmu Ekonomi dalam Manajemen Rumah Sakit*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.

Turney, Peter B.B. 2008. *Activity-Based Costing, An Emerging Foundation For Performance Management*. *Strategic Analysis Report*: Gartner Research 2003.