

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Hasil Penelitian

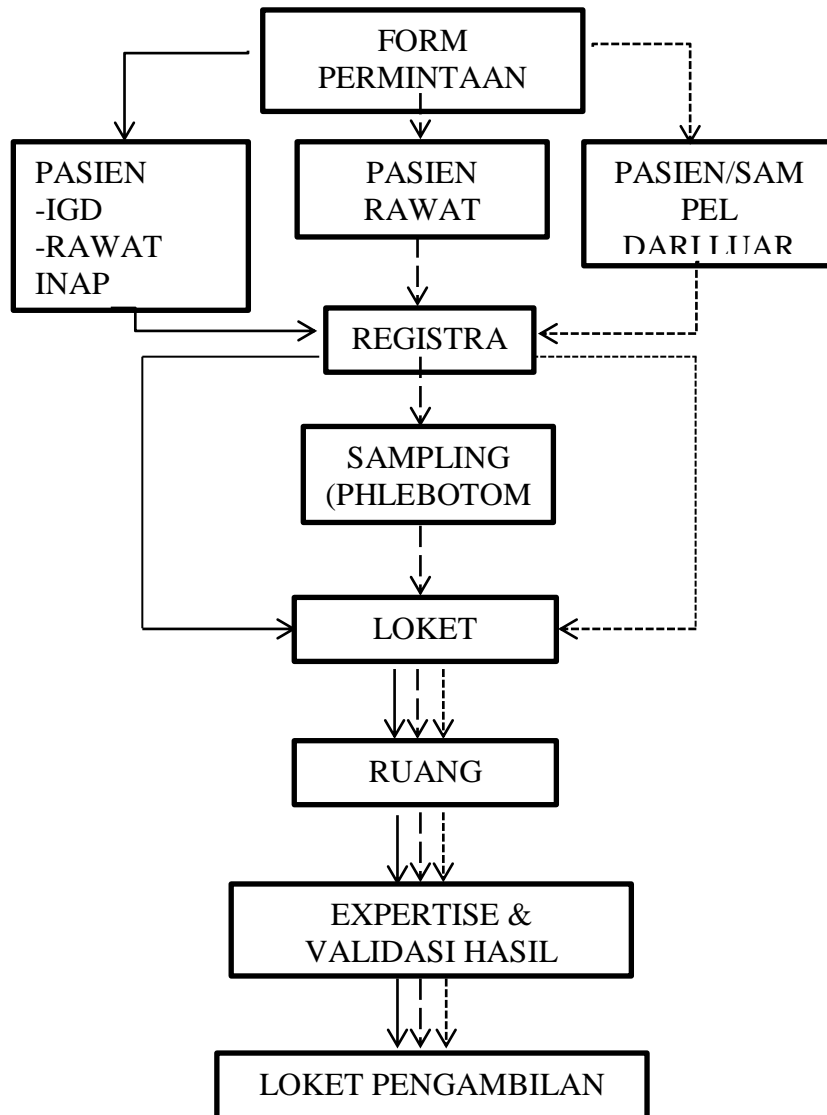
1. Gambaran Unit Laboratorium

Unit laboratorium RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar memberikan pelayanan laboratorium yang beragam. Pegawai yang memberikan pelayanan laboratorium sebanyak 21 orang, terdiri dari 17 orang analis, 3 orang dokter spesialis Patologi Klinik, dan 1 orang petugas administrasi. Pelayanan pemeriksaan darah rutin menggunakan alat pemeriksaan *automatic*. Profil dari alat tersebut adalah sebagai berikut:

Tabel 2. Profil Mesin Hematologi Rutin

Merk / tipe	ABX / ABX PENTRA XL80
Tahun pembuatan	2016
Tahun pemasangan	2017
Buatan	France
Suhu operasional	16 – 34° C
Tegangan/frekuensi	100 – 240 Volt / 50 – 60 Hz
Reagen	ABX Diluent, Abx Alphalyse, ABX Cleaner, ABX Eosinofix, ABX Basolyse II
Parameter	27 parameter: WBC, RBC, PLT, HGB, MPV, HCT, PCT*, PDW*, MCV, MCH, MCHC, RDW-SD, RDW-CV, NE# & NE%, LY# & LY%, MO# & MO%, EOS# & EOS%, BAS# & BAS%, ALY# & ALY* %, LIC# & LIC* %

Gambaran alur pelayanan laboratorium RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar adalah sebagai berikut:



Gambar 3. Alur Pelayanan Laboratorium Klinik di RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar

2. Analisis *unit cost* dengan metode *activity-based costing* (ABC)

Perhitungan biaya satuan akan dilakukan dengan menggunakan metode *activity-based costing* (Baker, 1998). Proses analisis adalah sebagai berikut:

a. *Direct Tracing*

Biaya yang dikonsumsi pada tiap unit akan ditelusuri secara langsung yang nantinya akan dibebankan pada biaya tiap aktivitas. Bila tidak terjadi aktivitas maka biaya ini tidak akan muncul. Biaya ini akan menjadi *direct cost*, dan dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel 3. Jenis *Direct cost*

Jenis Biaya	Biaya (Rp)
Sput 3 cc	1500
Tabung EDTA	2.800
Alkohol Swab	500
Reagen	27.482.
Jasa analis	12.000
Jasa dokter spesialis	8.000
Total	52.282

Direct cost pada pemeriksaan darah rutin sebesar Rp 52.282, yang nantinya akan dijumlahkan dengan biaya *overhead*.

b. *Activity center*

Aktivitas - aktivitas dalam pemeriksaan darah rutin serta lama waktu pemeriksaan didapatkan berdasarkan wawancara dan observasi dapat dicermati pada Tabel 4. Total waktu yang

dibutuhkan untuk satu kali pemeriksaan darah rutin adalah 65 menit. Hal ini sesuai dengan standar prosedur operasional yang berlaku di RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar.

Tabel 4. Activity Center Pemeriksaan Darah Rutin

Aktivitas	Waktu (menit)	Keterangan
Pendaftaran	5	Jumlah kegiatan
Pengambilan sampel	15	Jumlah tindakan
Pengolahan (<i>processing</i>)	15	Jumlah tindakan
Pemeriksaan	15	Jumlah tindakan
Pencatatan hasil pemeriksaan	10	Jumlah tindakan
Ekspertise dokter patologi klinik	5	Jumlah tindakan
Total waktu tunggu hasil pemeriksaan	65	

c. Biaya overhead

Biaya *overhead* adalah biaya tambahan atau pengeluaran biaya lain-lain, yang tidak terkait langsung dengan proses bisnis dan produksi yang dilakukan berupa biaya pemakaian sumber daya tidak langsung (*indirect resources cost*) dan pemakaian sumber daya langsung (*direct resources cost*).

Terdapat empat kategori biaya *overhead indirect resources* yaitu *labor related*, *equipment related*, *space related*, dan *service related*. *Labor related* meliputi biaya pegawai seperti gaji, uang lembur, transport, uang lauk, dan dana kesehatan. *Equipment related* seperti penyusutan alat, pemeliharaan alat, kalibrasi dan

perbaikan alat. *Space related* terdiri dari penyusutan, pemeliharaan, dan perbaikan bangunan. *Service related* seperti biaya listrik, telepon, gas, air, dan biaya kebersihan. Biaya *overhead* akan dibebankan ke aktivitas melalui *indirect resources cost* dan *direct resources cost* yaitu:

1) *Indirect resources cost*

Biaya *indirect resources* adalah pembebanan biaya tidak langsung ke aktivitas dengan basis proporsi. Unit non fungsional meliputi unit-unit non medis seperti jajaran direksi dan staf administrasi.

Tabel 5. Biaya *Indirect Resources Cost* RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar Tahun 2018

Jenis biaya	<i>Indirect Resources Cost</i> (Rp)
<i>Labor related</i>	
Pegawai	6.829.800.000
<i>Equipment related</i>	
Penyusutan dan pemeliharaan peralatan medis dan non medis	52.204.994.345
<i>Space related</i>	
Penyusutan dan pemeliharaan gedung	6.470.581.248
<i>Service related</i>	
Biaya listrik, telepon, air, gas	25.243.837.662
Total	90.749.213.255

Pada Tabel 5. dapat diketahui bahwa biaya *indirect resources* rumah sakit didapatkan sebesar Rp 90.749.213.255 selanjutnya biaya pengeluaran rumah sakit ini akan

dibebankan pada unit-unit fungsional di rumah sakit. Dengan menggunakan dasar proporsi pendapatan masing - masing unit fungsional akan didapatkan *indirect resources cost* laboratorium berdasar proporsi yang dapat dilihat pada Tabel 6.

Tabel 6. Proporsi Pendapatan dan *Indirect Resources Cost* Unit Fungsional RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar

Unit fungsional	Jumlah pendapatan (Rp)	Pro pors (%)	<i>Indirect Resources Cost</i> berdasar proporsi (Rp)
Rawat inap	23.158.708.360	43 %	39.022.161.699
Rawat jalan + IRD	9.373.428.942	17 %	15.427.366.253
Kamar Operasi	1.860.613.495	3 %	2.722.476.397
Ruang Bersalin	5.842.258.753	12 %	10.889.905.590
Laboratorium	1.868.529.794	3 %	2.722.476.397
Radiologi	2.985.543.749	6 %	5.444.952.795
Administrasi	8.569.554.339	16 %	14.519.874.120
Total	53.658.637.432	100%	90.749.213.255

Setelah dihitung berdasarkan proporsi pendapatan akan didapatkan *indirect resources cost* laboratorium adalah sebesar Rp 2.722.476.397.

Pendapatan pemeriksaan darah rutin pada tahun 2018 adalah sebesar Rp 544.950.000, dibagi dengan pendapatan seluruh pemeriksaan di laboratorium (Rp 1.868.529.794) maka akan didapatkan nilai 29%. Nilai 29% ini kemudian dikalikan *indirect resources cost* laboratorium (Rp 2.722.476.397) maka

akan didapatkan angka Rp 789.518.155, lalu dibagi seluruh tindakan pemeriksaan darah rutin sebanyak 18.165 sehingga didapatkan hasil *indirect resources cost* setiap pemeriksaan darah rutin sebesar Rp 43.463.

2) *Direct Resources Cost*

Direct resources cost merupakan suatu pembebanan biaya tidak langsung ke aktivitas melalui hubungan sebab akibat antara sumber daya yang dikonsumsi dengan aktivitas yang ditimbulkan (Baker, 1998). Ini artinya setiap aktivitas pemeriksaan darah rutin menimbulkan kebutuhan sumber daya, yang dihitung sesuai dengan proporsi jumlah pemeriksaan tersebut dibagi dengan total jumlah pemeriksaan pada unit laboratorium. Dalam kurun waktu tahun 2018 sebanyak 67.649 pemeriksaan laboratorium dilakukan di RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar, dimana 18.165 diantaranya berupa pemeriksaan darah rutin. Maka bagian yang dibebankan pada bagian laboratorium khususnya pemeriksaan darah rutin adalah sebagaimana terlihat pada Tabel 7.

Tabel 7. Direct Resources Cost Pemeriksaan Darah Rutin

Jenis biaya	Cost Laboratorium (Rp)	Cost Darah Rutin (Rp)
<i>Labor related</i>		
Gaji pegawai unit laboratorium	228.000.000	66.120.000
<i>Equipment related</i>		
Depresiasi dan pemeliharaan alat medis/non medis	2.140.489.000	18.917.136
<i>Space related</i>		
Depresiasi gedung	194.117.437	56.294.056
<i>Service related</i>		
Biaya ATK, listrik, air, telepon, kebersihan	757.315.129	219.621.387
Total		360.952.597

Berdasarkan tabel diatas didapatkan *direct resources cost* pemeriksaan darah rutin adalah sebesar Rp. 360.952.597, nilai lalu dibagi dengan jumlah pemeriksanan darah rutin sebanyak 18.165, sehingga didapatkan angka *direct resources cost* sebesar Rp 19.870. Setelah diketahui biaya *indirect resouces cost* dan *direct resouces cost* maka langkah selanjutnya adalah menjumlahkan total biaya *overhead* yang telah dihitung, dapat dilihat dalam Tabel 8. dibawah ini :

Tabel 8. Total Overhead Cost

Jenis Biaya	Jumlah (Rp)
<i>Indirect resources cost</i>	43.463
<i>Direct resources cost</i>	19.870
Total	63.333

Biaya *overhead* pada pelayanan pemeriksaan darah rutin akan dibebankan pada tiap aktivitas pada tabel aktivitas.

d. Menentukan *Activity Center*

Menurut Baker (1998) tahap selanjutnya dalam penghitungan biaya satuan dengan metode ABC adalah membebankan biaya *overhead* ke dalam masing-masing aktivitas di unit laboratorium. Pembebanan biaya kedalam *activity center* adalah sebagai berikut:

Tabel 9. Pembebanan Biaya ke dalam *Activity Center*

Jenis Aktivitas	Biaya
Pendaftaran	4.871
Pengambilan sampel	14.615
Pengolahan (<i>processing</i>)	14.615
Pemeriksaan	14.615
Pencatatan hasil pemeriksaan	9.743
Ekspertise dokter patologi klinik	4.871
Total	63.333

Pada Tabel 4. dapat diketahui bahwa waktu pelayanan pemeriksaan darah rutin di RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar adalah 65 menit dihitung dari pasien masuk unit, hingga pasien keluar unit laboratorium. Sedangkan pembagian biaya berdasarkan aktivitas dapat diamati pada Tabel 9. di atas.

e. Penjumlahan *Direct Cost* dan *Overhead cost*

Tahap terakhir adalah menjumlahkan antara *direct cost* dan *overhead cost*, yang dapat dilihat dalam tabel berikut ini :

Tabel 10. Penjumlahan Antara *Direct Cost* dan *Overhead Cost*

Jenis biaya	Jumlah (Rp)
<i>Direct Cost</i>	52.282
<i>Overhead Cost</i>	63.333
Total	115.615

Maka berdasarkan tabel tersebut dapat dibaca, bahwa *unit cost* setiap pemeriksaan darah rutin berdasarkan perhitungan dengan metode *activity-based costing* (ABC) adalah sebesar Rp 115.615.

f. Selisih *Unit Cost* Metode ABC dan *Real Cost* Pemeriksaan Darah Rutin di RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar.

Real cost pemeriksaan darah rutin di RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar hingga saat ini berdasarkan pada Peraturan Daerah Kabupaten Takalar Nomor 09 tahun 2012 tentang Retribusi Jasa Umum adalah sebesar Rp 50.000. Pada tabel sebelumnya dapat dilihat bahwa nilai *unit cost* berdasarkan model ABC memiliki perbedaan yang dapat dilihat pada Tabel 11.

Tabel 11. Nilai *Real Cost* dan *Unit Cost* model ABC

Real Cost (Rp)	<i>Unit Cost</i> model ABC (Rp)	Selisih (Rp)
50.000	115.615	65.615

B. Pembahasan

Sampai saat ini masih banyak penentuan tarif pelayanan rumah sakit berdasar pada keputusan pemerintah daerah yang dalam perhitungannya hanya berdasarkan pada *direct cost*.

Unit cost metode ABC telah banyak dipakai untuk melakukan kajian terhadap berbagai produk layanan rumah sakit dengan hasil yang bervariasi, baik *undercosting*, sudah sesuai dengan real tarif maupun *overcosting*. Kurniawan dan Pribadi (2018) telah melakukan analisis perhitungan *unit cost* metode ABC terhadap pelayanan cedera kepala ringan di Rumah Sakit Panembahan Senopati Bantul, mendapatkan bahwa tarif yang berlaku lebih rendah dari pada *real cost* maupun tarif INA CBGs. Maulana dan Pribadi (2019) melaporkan bahwa tarif *sectio caesaria* di RS Yogyakarta sudah sesuai dengan *real* tarif berdasarkan perhitungan *unit cost* metode ABC. Oashttamadea dkk (2017) melaporkan bahwa tarif pemeriksaan gula darah sewaktu di RS Naili DBS sudah diatas hasil analisis *unit cost*.

Pada penelitian ini penulis mendapatkan hasil tarif yang berlaku saat ini berdasarkan Perda Kabupaten Takalar Nomor 09 tahun 2012 tentang Retribusi Jasa Umum yaitu sebesar Rp. 50.000 sedangkan pada analisis *unit cost* ABC didapatkan nilai sebesar Rp 115.615 sehingga terdapat selisih negatif sebesar Rp 65.615.

Berdasarkan analisis *unit cost* metode ABC, tarif pemeriksaan darah rutin di RSUD H. Pabdjonga Dg Ngalle Takalar masih *undercosting*. Penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Oashttamadea dkk (2017) yang melaporkan bahwa pelayanan darah rutin di RS Naili DBS berdasarkan analisis *unit cost* ABC masih *undercosting*. Penelitian yang menemukan bahwa hasil analisis unit cost metode ABC lebih tinggi dari pada tarif tradisional juga dilaporkan oleh Rajabi dan Dalbiri (2012) yang membandingkan metode ABC dengan tarif tradisional yang berlaku di rumah sakit Shahid Faghihi Iran.

Pada analisis *unit cost* ini dapat diketahui bahwa biaya *overhead* setiap pemeriksaan darah rutin sebesar Rp. 63.333. Salah satu faktor adanya selisih antara tarif *real cost* yang berlaku saat ini dengan *unit cost* metode ABC antara lain bahwa besaran tarif *real cost* hanya mengacu pada biaya bahan dan alat yang digunakan pada pemeriksaan darah rutin tanpa memperhitungkan biaya *overhead* seperti gaji pegawai, depresiasi dan pemeliharaan peralatan laboratorium, depresiasi dan pemeliharaan gedung laboratorium, pemakaian ATK, listrik, air, gas serta biaya kebersihan laboratorium.

Bila hanya berdasarkan *direct cost* (Rp 52.282) maka tarif selama ini seakan-akan tidak banyak selisih pada setiap pemeriksaan darah rutin

(Rp 2.282), namun bila terjadi bertahun-tahun maka akan didapatkan kerugian yang cukup besar bagi rumah sakit.

Berdasarkan wawancara dengan bagian keuangan rumah sakit, perhitungan tarif pemeriksaan darah rutin sejak tahun 2012 belum dilakukan evaluasi, disamping itu dari tahun ke tahun harga barang semakin meningkat. Hal ini berpotensi terjadinya perubahan tarif.

Unit cost yang tinggi dapat mengakibatkan tarif yang tinggi pula, namun berefek pada hilangnya sifat kompetitif pasar namun *unit cost* yang lebih rendah dari seharusnya berisiko membuat rumah sakit merugi. Saat ini RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar belum memiliki kebijakan mengenai prosedur penetapan *unit cost* laboratorium sehingga perlu meninjau kembali tarif yang berlaku dengan melakukan identifikasi aktivitas serta alokasi biaya yang tepat yang dapat menghasilkan *unit cost* yang akurat.

Pada penelitian ini biaya tidak langsung untuk gaji pegawai didapatkan nilai sebesar 18,32%, dimana hal ini hampir sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Gujral *et. al* (2010) yang dilakukan di India dan Charuruk *et. al.* (2004) dilakukan di Thailand mendapatkan angka 13% untuk gaji pegawai. Penelitian yang dilakukan oleh Javid *et. al.* (2015) di RS Kashani Teheran melaporkan bahwa lebih dari 59% dari total biaya rumah sakit berasal dari biaya personalia karyawan, termasuk

biaya tenaga kerja dokter dan perawat, biaya tenaga kerja laboratorium dan departemen lain, staf operasional serta administrasi.

Beberapa penelitian melaporkan analisis *unit cost* metode A BC menemukan biaya tidak langsung berkisar 50% dari keseluruhan biaya. Penelitian *unit cost* metode ABC yang dilakukan Duffy (2008) di rumah sakit Irlandia menemukan bahwa 50% dari biaya terkait dengan biaya tidak langsung. Pada penelitian ini mendapatkan *direct resources cost* pemeriksaan darah rutin terbesar (60,85%) diserap oleh *service-related* seperti biaya ATK, listrik, air, gas dan kebersihan.

Menurut Rajabi dan Dalbiri (2012) tingginya biaya tidak langsung di rumah sakit menunjukkan bahwa kapasitas sumber daya tidak digunakan dengan tepat. Pada penelitian ini biaya tidak langsung terutama diserap oleh *service-related* yang sangat mungkin dapat dilakukan efisiensi agar bila nanti dilakukan penyesuaian tarif berdasarkan *unit cost*. Berdasarkan hal tersebut, RSUD H. Padjonga Dg Ngalle Takalar perlu menetapkan sebuah sistem pengawasan dan pelaporan penggunaan bahan habis pakai agar dapat melaksanakan evaluasi terhadap proses bisnis yang sedang berjalan di unit laboratorium, yang terkait dengan *performance* (biaya dan waktu), *efficiency* (efisiensi waktu, sumber daya, dan biaya), dan *reability* (frekuensi kegagalan prosedur pemeriksaan) agar tidak terjadi kerugian di unit laboratorium.

Metode ABC adalah metode yang dikembangkan dengan kelebihan dapat mengidentifikasi biaya tidak langsung dari kegiatan manajemen. Strategi penetapan tarif sebuah perusahaan hendaknya menggunakan metode *cost-plus*, yaitu dengan menghitung *unit cost* dengan metode ABC lalu menetapkan target keuntungan perusahaan. Pada penelitian ini penulis tidak memasukkan margin keuntungan setiap pemeriksaan darah rutin.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa analisis biaya dengan menggunakan metode ABC menghasilkan perhitungan yang lebih terinci. Pada penelitian lain yang mengambil sampel pada biaya di rumah sakit juga menemukan hal yang sama. Perhitungan dengan metode ABC dipandang lebih terperinci, akurat, dan terpercaya (Kuchta, 2011). Para ahli menyatakan informasi biaya produk menggunakan ABC lebih akurat dan informatif yang membantu pihak manajemen untuk mengurangi risiko dalam pengambilan keputusan (Aldogan, 2014). Penentuan biaya yang akurat akan menurunkan kemungkinan penentuan harga jual yang terlalu tinggi (*overpricing*) ataupun harga jual yang terlalu rendah (*underpricing*).

Penetapan tarif rumah sakit sangat penting diperhatikan baik oleh rumah sakit swasta maupun rumah sakit pemerintah. 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).

Analisis biaya dengan metode ABC yang dilakukan berdasarkan cara Baker (1998) dapat memberikan informasi mengenai perhitungan biaya yang lebih akurat sehingga dapat digunakan oleh pihak manajemen dalam menentukan tarif dari produk atau jasa yang ditawarkan oleh rumah sakit. Selain itu juga dapat digunakan untuk pengambilan keputusan yang akurat dalam penganggaran dan perencanaan biaya.

Penetapan biaya memainkan peran penting dalam pengambilan keputusan. Penetapan biaya yang tidak akurat akan menimbulkan kesalahan dalam menilai tarif yang akan berdampak secara langsung terhadap pendapatan rumah sakit. Oleh sebab itu penetapan tarif dengan data yang akurat sangat membantu dalam mengambil kebijakan terutama penentuan tarif di rumah sakit.