

Analisis Kinerja Kemandirian Keuangan Dan Aktivitas Layanan Rawat Inap Utama Pada Badan Layanan Umum Daerah Rumah Sakit Jiwa Menur Dengan Metode Activity Based Costing

Dwi Indah Puspitawati

Mahasiswa Program Magister Manajemen Fak. Ekonomi
Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya

Tri Ratnawati

Dosen Pengajar Fak. Ekonomi
Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya

ABSTRACT

Background : As the Government Hospital of East Java Province, Menur Mental Hospital provide inpatient main public services with tariff that set by the Director of the hospital. Status of Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) requires hospitals to improve financial independence along with improved quality of service, so that the necessary cost analysis as the basis for calculating rates and cost efficiency in order to make the right and accurate decisions. Determination of the major inpatient services rates using Activity Based Costing will track activity based on those costs. **Objective**: Calculate the unit cost per class, analyze the activity and performance of financial independence of the main inpatient services. **Methods** : The study design applied in a descriptive cross-sectional field. **Results** : The unit cost per day of hospitalization after activity analysis, are: VIP 1 Rp1.264.940,29; VIP 2 Rp982.913,63; Main 1 Rp513.692,85; Main 2 Rp423.506,13, and Main 3 Rp282.026,07. Fixed cost are Rp1.490.013.692,04; while the variable cost per class are 1 VIP Rp257.777,48; VIP 2 Rp229.777,48; Main 1 Rp195.582,48; Main 2 Rp164.852,48; and Main 3 Rp126.125,33. **Conclusion** : Unit Cost of all classes of treatment before analysis of activity are higher than current tariff. Non value-added activities cost are Rp341.235.192,80; so that the unit cost of each class is reduced by an average 9.25% when including the salaries of civil servants, and 12.47% without the salaries of civil servants. Level of financial independence after the analysis of activity increased to 94.88% from 80,00% if the salaries of civil servants still subsidized by the government. **Suggestion** : Keep the understanding and commitment, especially in cost efficiency through further analysis of activities. If civil servants salaries are not subsidized anymore, Main 2 and Main 3 class are not able to reach the Break Even Point (BEP), although with Bed Occupancy Rate (BOR) to be considered for a 100% rate increase.

Keywords : Activity Based Costing, financial independence, hospital

LATAR BELAKANG

Rumah Sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat. Pelayanan kesehatan yang diberikan meliputi promotif, preventif, kuratif, dan rehabilitatif.

Bagi Rumah Sakit pemerintah, dikeluarkannya PP No. 23 Tahun 2005 tentang Badan Layanan Umum dan Permendagri No. 61 Tahun 2007 tentang Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) menuntut RS harus banyak berbenah terutama dari sisi keuangan dan akuntabilitasnya. Layanan jasa yang diberikan harus bermutu lebih baik, penanganan pasien

harus lebih cepat, dengan harga layanan yang relatif murah.

Good governance memberikan kosekuensi bahwa akuntabilitas manajemen menjadi unsur yang sangat penting. Untuk mengakomodir akuntabilitas terutama dalam tarif layanan RS, perhitungan biaya menjadi sesuatu yang sangat penting dan mendesak untuk disusun sehingga pengambilan keputusan memiliki dasar yang kuat. Saat ini paradigma rumah sakit juga sudah bergeser dari lembaga sosial seutuhnya yang mendapat subsidi penuh pemerintah menjadi lembaga yang juga berorientasi pada kemandirian keuangan sejalan dengan status Badan Layanan Umum.

Prinsip keadilan, efisiensi, dan kualitas pelayanan di bidang kesehatan, khususnya RS merupakan hal sangat penting. Pencapaian efisiensi dari sisi biaya, adil, dan bermutu dari sisi layanan menjadi tugas bersama seluruh elemen RS. Pengelolaan sumber daya, baik manusia, material, peralatan, teknologi, dan keuangan harus dilaksanakan secara tepat. Prinsip keadilan, efisiensi, dan kualitas layanan mempunyai implikasi bahwa RS harus mampu mengelola biaya secara komprehensif. Analisis biaya melalui perhitungan biaya dapat dipergunakan RS sebagai dasar pengukuran kinerja, dasar penyusunan anggaran, alat negosiasi pembiayaan kepada *stakeholder* terkait, dan terutama acuan dalam mengusulkan tarif pelayanan RS.

Tarif pelayanan adalah sebagian atau seluruh biaya penyelenggaraan kegiatan pelayanan di RS, yang dibebankan kepada masyarakat sebagai imbalan atas jasa pelayanan yang diterimanya. Dalam keadaan normal tarif harus menutup biaya penuh (*full cost*) yang terkait dengan produk dan menghasilkan laba yang dikehendaki. Penetapan tarif Rumah Sakit merupakan aspek yang sangat esensial bagi RS, termasuk RS Pemerintah yang tidak mendapat dana yang memadai untuk memberikan pelayanan secara cuma-cuma kepada masyarakat, tanpa meninggalkan misi sosial yang diembannya.

Salah satu sumber pendapatan rumah sakit yang penting adalah layanan rawat inap. Penentuan tarif layanan rawat inap merupakan keputusan yang sangat penting karena dapat

mempengaruhi kemandirian keuangan rumah sakit. Sebagai salah satu RS milik Pemerintah Provinsi Jawa Timur yang sudah berstatus sebagai Badan Layanan Umum Daerah, RS Jiwa Menur berhak untuk menetapkan tarif layanan non subsidi (Kelas II, Kelas Utama, Kelas VIP) melalui Keputusan Direktur setelah mendapat evaluasi dari Gubernur Jawa Timur, sedangkan tarif layanan Kelas III (bersubsidi) harus ditetapkan dan dicantumkan dalam Peraturan Gubernur. Dengan status tersebut, penetapan tarif non subsidi diharapkan dapat memberikan subsidi silang kepada masyarakat yang tidak mampu agar mencapai *cost recovery* yang memadai dan dapat meningkatkan mutu layanan RS.

Penetapan tarif layanan rawat inap non subsidi di RS Jiwa Menur selama ini karena hanya didasarkan pada perkiraan, kepantasan, dan perbandingan dengan tarif RS lain milik Provinsi Jawa Timur, karena biaya layanan belum pernah dihitung secara benar. Tarif yang tidak akurat akan memberikan informasi biaya yang terdistorsi, baik *undercosting* maupun *overcosting* yang mengakibatkan kesalahan pengambilan keputusan, penentuan biaya, pembuatan keputusan, perencanaan dan pengendalian, serta kelangsungan RS. Tanpa memiliki angka hasil perhitungan biaya per unit (*unit cost*), maka proses penetapan tarif pun menjadi kurang tepat.

Kelemahan sistem penetapan tarif tersebut dapat diperbaiki melalui penerapan sistem penentuan tarif berdasarkan aktivitas atau lebih dikenal dengan metode *Activity Based Costing (ABC)*. ABC menggunakan aktivitas sebagai basis penggolongan biaya untuk menghasilkan informasi *activity cost* dan informasi biaya produk yang akurat, sehingga ABC sangat tepat jika diterapkan pada perusahaan yang menghasilkan keanekaragaman produk seperti RS.

Activity Based Costing System merupakan sebuah sistem informasi akuntansi yang mengidentifikasi bermacam-macam aktivitas yang dikerjakan di dalam suatu organisasi dan mengumpulkan biaya dengan dasar sifat yang ada dari aktivitas tersebut. *Activity Based Costing (ABC)* memfokuskan dari biaya yang melekat pada produk berdasarkan aktivitas yang

dikerjakan untuk memproduksi, menjalankan, dan mendistribusikan atau untuk menunjang produk yang bersangkutan, artinya *Activity Based Costing (ABC)* menganggap bahwa timbulnya biaya disebabkan oleh aktivitas yang menghasilkan produk, sehingga pendekatan ini menggunakan *cost driver* pada aktivitas yang menimbulkan biaya. Jadi perbedaan utama penghitungan harga pokok produk antara akuntansi biaya tradisional dengan *ABC* adalah jumlah *cost driver* (pemicu biaya) yang digunakan, dalam sistem penentuan harga pokok produk dengan metode *ABC* menggunakan *cost driver* dalam jumlah lebih banyak dibandingkan dalam sistem akuntansi biaya tradisional yang hanya menggunakan satu atau dua *cost driver* berdasarkan unit.

Activity Based Costing (ABC) dinilai dapat mengukur secara cermat biaya yang keluar dari setiap aktivitas, hal ini disebabkan karena banyaknya *cost driver* yang digunakan dalam pembebanan biaya overhead, sehingga dalam *Activity Based Costing (ABC)* dapat meningkatkan ketelitian dalam perincian biaya, dan ketepatan pembebanan biaya lebih akurat (Mulyadi, 2003). Keanekaragaman produk pada rumah sakit mengakibatkan banyaknya jenis biaya dan aktivitas yang terjadi pada rumah sakit, sehingga menuntut ketepatan pembebanan biaya overhead dalam penentuan *unit cost*. (Heru, 2010).

Sebagai lembaga layanan publik, RS Jiwa Menur dituntut untuk lebih meningkatkan kinerja dan mutu layanannya, tetapi harus tetap dalam koridor efisiensi anggaran. Tuntutan ini dapat dipenuhi melalui pemotongan alur birokrasi yang bersifat *non value added activities* pada sistem manajemen RS, sehingga dapat mencegah terjadinya keterlambatan pelayanan kepada masyarakat serta pemborosan sumber daya. Pengelolaan aktivitas memerlukan pemahaman terhadap penyebab biaya aktivitas. Analisis *cost driver* merupakan suatu usaha pengidentifikasian faktor-faktor yang menjadi penyebab utama biaya aktivitas. Analisis aktivitas adalah proses mengidentifikasi, menjelaskan, dan mengevaluasi aktivitas organisasi. Analisis aktivitas menghasilkan: (1) aktivitas apa yang dilakukan, (2) bagaimana aktivitas dilaku-

kan, (3) waktu dan sumber daya yang diperlukan untuk melakukan aktivitas, dan (4) penilaian terhadap aktivitas (bernilai tambah & tidak bernilai tambah). Identifikasi aktivitas yang tidak bernilai tambah diperlukan dalam pengelolaan aktivitas guna pengurangan biaya (*cost reduction*). Pengurangan biaya dapat dicapai melalui tindakan tertentu terhadap aktivitas yang menjadi penyebab timbulnya biaya. Pengurangan biaya akan mengurangi harga pokok produksi, sehingga biaya produksi lebih efisien dan tingkat kemandirian keuangan RS dapat ditingkatkan.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah : 1) Bagaimanakah perhitungan *unit cost* layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur dengan menggunakan metode *Activity Based Costing*? 2) Bagaimanakah analisis aktivitas dan kaitannya dengan *unit cost* layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur? 3) Bagaimanakah analisis kemandirian keuangan layanan rawat inap utama RS Jiwa Menur? 4) Bagaimanakah penyusunan laporan keuangan layanan rawat inap utama RS Jiwa Menur yang terdiri dari laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan neraca?

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah di atas, maka tujuan utama penelitian ini adalah: mengetahui dan menganalisis kinerja kemandirian keuangan dan aktivitas Layanan Rawat Inap Utama Pada Badan Layanan Umum Daerah Rumah Sakit Jiwa Menur dengan Metode *Activity Based Costing*. Sedangkan tujuan khususnya yaitu: 1) Untuk menghitung *unit cost* layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur dengan menggunakan metode *Activity Based Costing*. 2) Untuk menganalisis aktivitas dan kaitannya dengan *unit cost* layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur. 3) Untuk menganalisis kemandirian keuangan layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur. 4) Untuk menyusun dan menganalisis laporan keuangan layanan rawat inap utama RS Jiwa Menur yang terdiri dari laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan neraca.

TINJAUAN PUSTAKA

Beberapa peneliti sebelumnya berpendapat bahwa penerapan metode *Activity Based*

Costing berbeda dibandingkan dengan penerapan sistem perhitungan biaya secara tradisional (Habibi, 2012; Putri, 2011; Aniza, 2011; Rajabi, 2010, Yereli, 2009; Rahmaji, 2010; Pandaja, 2001; Wulandari, 2007; Nopilia, 2012; Tandiontong, 2011; Wardoyo, 2007; Dewi, 2010). Secara khusus di bidang layanan kesehatan, Hugh Waters (1998) melakukan penelitian di RS Peru menyimpulkan bahwa penerapan metode *Activity Based Costing* dalam perhitungan unit cost pelayanan kesehatan di negara berkembang menguntungkan, karena dapat mengetahui biaya yang dibelanjakan, membedakan biaya produksi dan biaya penunjang, serta mengklasifikasikan aktivitas bernilai tambah dan aktivitas tidak bernilai tambah.

Pandaja (2001) telah melakukan penelitian mengenai Implementasi Penentuan Tarif Kamar di RS Mardi Rahayu Kudus dengan Menggunakan *Activity Based Costing* dengan hasil bahwa penggunaan metode perhitungan secara tradisional kurang akurat, karena hanya menggunakan 1 (satu) indikator saja, yaitu hari perawatan, sedangkan perilaku biaya dipengaruhi oleh beberapa aktivitas.

Penelitian yang dilakukan Wardoyo (2006), tentang *Activity Based Costing System* Sebagai Alternatif Evaluasi Metode Penetapan Harga Pokok Rawat Inap Pasien (Studi Kasus pada RS Panti Wilasa Citarum Semarang) menunjukkan hasil bahwa penetapan tarif rawat inap dengan sistem ABC lebih akurat dibandingkan dengan metode konvensional, karena sistem ABC mempunyai ketelusuran yang teliti. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa komponen biaya yang mengkonsumsi sumber daya terbesar adalah perawatan paramedik dan biaya makanan pasien.

Penelitian tentang perhitungan biaya dengan metode *Activity Based Costing* dibandingkan dengan tarif yang berlaku di RS saat ini menunjukkan bahwa penerapan metode ini dapat menghemat 11,38% biaya total layanan kesehatan (Habibi, 2012), sementara beberapa peneliti juga menunjukkan hasil bahwa perhitungan biaya justru lebih besar dari tarif yang sudah ditetapkan saat ini (Aniza, 2011; Rajabi, 2012, Wijaya, 2010). Beberapa penyebabnya adalah karena rendah-

nya penggunaan tempat tidur (*Bed Occupancy Rate*), proporsi *fixed cost* yang berpengaruh signifikan, serta sumber daya yang tidak digunakan secara optimal, baik sumber daya manusia, fasilitas, maupun peralatan RS lainnya (Rajabi, 2012).

Pengertian biaya menurut Hansen & Mowen (2009) dalam bukunya *Management Accounting* yang dialihbahasakan oleh Deny Arnos Kwary mendefinisikan sebagai berikut: "Biaya adalah kas atau nilai setara kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa depan bagi organisasi." Sedangkan pengertian biaya menurut Mulyadi (2003) dalam bukunya yang berjudul *Activity Based Cost System* mendefinisikan bahwa biaya sebagai berikut: "Biaya adalah kos sumber daya yang telah atau akan dikorbankan untuk mewujudkan tujuan sesuatu."

Akuntansi biaya adalah sistem informasi yang menghasilkan informasi biaya dan informasi operasi untuk memberdayakan personel organisasi dalam pengelolaan aktivitas dan pengambilan keputusan yang lain (Mulyadi, 2003). Definisi tersebut mengandung tiga frase penting, yaitu sistem informasi: informasi biaya dan informasi operasi; pengelolaan aktivitas, dan pengambilan keputusan yang lain.

Secara umum biaya dapat digolongkan ke dalam dua kelompok besar: 1) Biaya langsung produk/jasa, yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke produk/jasa. Biaya ini dibebankan sebagai kos produk/jasa melalui aktivitas yang menghasilkan produk/jasa yang bersangkutan. 2) Biaya tidak langsung produk/jasa, yaitu biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke produk/jasa. Biaya ini dikelompokkan menjadi dua golongan: Biaya langsung aktivitas, yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas melalui *direct tracing* dan biaya tidak langsung aktivitas, yaitu biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas. Biaya ini dibebankan ke aktivitas melalui salah satu dari dua cara: *Driver tracing*, dibebankan ke aktivitas melalui *resource driver*, yaitu basis yang menunjukkan hubungan sebab akibat antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas

dan *allocation*, dibebankan ke aktivitas melalui basis yang bersifat sembarang.

Biaya Variabel adalah biaya yang besarnya berubah dengan adanya perubahan volume atau tingkat aktivitas. Contoh biaya variabel adalah biaya bahan langsung, tenaga kerja langsung dan komisi penjualan. Biaya Tetap adalah biaya yang tidak berubah walaupun ada perubahan volume atau tingkat aktivitas. Beberapa contoh biaya tetap adalah biaya iklan, gaji, dan depresi atau penyusutan. Biaya Semi Variabel adalah biaya campuran yang mencakup baik unsur tetap maupun variabel. Contoh biaya semi variabel adalah kompensasi bagian penjualan termasuk gaji dan komisi.

Bagi rumah sakit pemerintah yang telah menjadi BLU ataupun BLUD, sesuai 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. 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. 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). 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.

Activity Based Costing (ABC) adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa ber-

dasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan aktifitas. Menurut Mulyadi (2003), pengertian *Activity Based Costing* adalah sistem akuntansi biaya berbasis aktivitas yang berorientasi pada penentuan biaya produk yang akurat. Sistem informasi ini menggunakan aktivitas sebagai basis serta pengukuran biaya dan penentuan secara akurat kos produk/jasa sebagai tujuan.

Menurut Mulyadi (2003), manfaat utama *Activity Based Costing*: 1) menyajikan biaya produk yang lebih akurat dan informatif, yang menuju pada pengukuran kemampuan memperoleh laba atas produk yang lebih akurat dan keputusan-keputusan strategis yang diinformasikan dengan lebih baik mengenai harga jual, lini produk, pasar pelanggan dan pengeluaran modal 2) memberikan pengukuran yang akurat atas *cost driver activity*, yang membantu manajer memperbaiki produk dan proses, menilai dengan membuat keputusan desain produk yang lebih baik, pengendalian biaya yang lebih baik, dan membantu mempertinggi berbagai nilai proyek. 3) membantu manajer agar lebih mudah mengakses informasi tentang biaya-biaya yang relevan dalam pembuatan keputusan bisnis.

Cost Driver adalah faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas, *cost driver* merupakan faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebankan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas ke aktivitas lain, produk atau jasa. *Cost driver* juga didefinisikan sebagai faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya kegiatan, menyerap kebutuhan yang ditempatkan pada suatu kegiatan oleh produk atau jasa. Ada dua jenis *Cost Driver*, yaitu driver sumber daya (*resources driver*) dan driver aktivitas (*activity driver*).

Klasifikasi *Activity Driver* yaitu 1) *Unit-level activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa berdasarkan unit yang dihasilkan oleh aktivitas tersebut. 2) *Batch-related activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa berdasarkan jumlah *batch* produk yang diproduksi. *Batch* adalah sekelompok produk/jasa yang diproduksi dalam satu kali proses. 3) *Product-sustaining activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa berdasarkan jenis

produk yang dihasilkan oleh aktivitas tersebut. 4) *Facility-sustaining activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/jasa berdasarkan fasilitas yang dinikmati oleh produk yang diproduksi.

Biaya satuan (*unit cost*) adalah biaya yang dihitung untuk satu satuan produk pelayanan yang dihitung dengan cara membagi total cost dengan jumlah/kuantitas output ($UC (unit\ cost) = TC(total\ cost)/TO (total\ output)$). Biaya satuan RS BLU merupakan hasil perhitungan total biaya operasional pelayanan yang diberikan RS dibagi dengan total hasil kegiatan.

Berdasarkan Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2013 tentang Pola Tarif Badan Layanan Umum RS, disebutkan bahwa tarif layanan RS BLU ditetapkan berdasarkan asas gotong royong, adil dengan mengutamakan kepentingan masyarakat berpenghasilan rendah, dan tidak mengutamakan untuk mencari keuntungan. Besaran tarif layanan yang diusulkan dan ditetapkan tersebut harus mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut : 1) Kontinuitas dan pengembangan layanan; 2) Daya beli masyarakat; 3) Asas keadilan dan kepatutan; dan 4) Kompetensi yang sehat.

Pelayanan rawat inap merupakan pelayanan kepada pasien untuk observasi, perawatan, diagnosis, pengobatan, rehabilitasi medis, dan/atau pelayanan kesehatan lainnya dengan menempati tempat tidur (Permenkes RI Nomor 12 Tahun 2013). Tarif pelayanan rawat inap meliputi jasa sarana akomodasi, jasa sarana tindakan medis, jasa sarana penunjang medis, dan jasa pelayanan medis dan penunjang medis.

Jasa sarana akomodasi diperhitungkan dari total biaya masing-masing sarana akomodasi rawat inap dibagi jumlah hari rawat sesuai kelas perawatan dalam 1 (satu) tahun. Jasa pelayanan medis dan penunjang medis ditetapkan oleh pimpinan BLU RS. Sedangkan hari rawat dihitung sejak tanggal pasien masuk sampai dengan tanggal pasien keluar. Akomodasi adalah penggunaan fasilitas rawat inap termasuk biaya makan.

Badan Layanan Umum adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk

memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Pendapatan BLU RS digunakan secara langsung untuk membiayai pengeluaran RS yang terdiri atas pengeluaran untuk biaya pegawai, biaya operasional, dan biaya investasi. Penggunaan pengeluaran ditentukan oleh pimpinan BLU RS dengan proporsi sebagai berikut:

- 1). Biaya pegawai paling besar 44%;
- 2). Biaya operasional dan biaya investasi paling kecil 56%

Biaya pegawai berupa komponen remunerasi yang berasal dari penerimaan negara bukan pajak yang meliputi gaji pegawai BLU RS non PNS, jasa pelayanan, insentif, lembur, honorarium, kesejahteraan, dan asuransi pegawai.

Analisis aktivitas merupakan proses untuk mengidentifikasi, menjelaskan, dan mengevaluasi berbagai aktivitas yang dilakukan perusahaan. Analisis aktivitas harus menunjukkan empat hasil: (1) aktivitas apa saja yang dilakukan, (2) berapa banyak orang yang melakukan aktivitas tersebut, (3) waktu dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan berbagai aktivitas, dan (4) penilaian atas nilai aktivitas bagi perusahaan, termasuk saran untuk memilih dan mempertahankan berbagai aktivitas yang menambah nilai.

Aktivitas-aktivitas dapat diklasifikasikan sebagai aktivitas yang bernilai tambah dan aktivitas yang tidak bernilai tambah. Aktivitas bernilai tambah (*value added activities*) merupakan berbagai aktivitas yang dibutuhkan untuk dapat bertahan dalam bisnis, terdiri dari aktivitas yang diwajibkan berdasarkan peraturan serta aktivitas *discretionary* jika secara simultan memenuhi syarat sebagai berikut:

- 1). Aktivitas yang menghasilkan perubahan kondisi;
- 2). Perubahan kondisi yang tidak dapat dicapai melalui aktivitas sebelumnya;
- 3). Aktivitas yang memungkinkan berbagai aktivitas lainnya dilakukannya.

Biaya bernilai tambah adalah berbagai biaya yang timbul dari melakukan berbagai aktivitas

bernilai tambah dengan efisiensi yang sempurna.

Aktivitas tidak bernilai tambah (*non value added activities*) merupakan semua aktivitas selain berbagai aktivitas yang paling penting untuk tetap bertahan dalam bisnis sehingga dipandang tidak perlu. Aktivitas tidak bernilai tambah dapat diidentifikasi melalui ketidakmampuannya memenuhi salah satu dari tiga syarat aktivitas bernilai tambah. Biaya tidak bernilai tambah adalah berbagai biaya yang disebabkan oleh aktivitas tidak bernilai tambah atau kinerja tidak efisien dari aktivitas tidak bernilai tambah. Untuk memungkinkan manajemen melakukan pengelolaan aktivitas, sistem informasi biaya harus memisahkan biaya penambah nilai dan biaya bukan penambah nilai. Pendekatan lain dalam penentuan standar yang digunakan untuk membantu mengidentifikasi peluang perbaikan aktivitas disebut *benchmarking* yang merupakan praktik terbaik sebagai standar untuk mengevaluasi kinerja aktivitas. Dalam satu organisasi, dilakukan perbandingan antara unit yang berbeda yang melakukan aktivitas yang sama. Unit dengan kinerja yang baik ditetapkan sebagai standar. Sementara itu, unit yang lain menjadikan standar sebagai target yang harus dipenuhi atauoun dilampaui. Tujuan pendekatan ini adalah menjadi yang terbaik dalam pelaksanaan aktivitas dan proses.

Kinerja keuangan suatu BLUD dapat menggambarkan tingkat kesehatan keuangan serta ketergantungan RS terhadap dana subsidi yang diberikan oleh pemerintah. Indikator yang digunakan untuk mengukur kinerja keuangan yaitu Tingkat Kemandirian Keuangan RS. Semakin besar Tingkat Kemandirian Keuangan RS, kinerja keuangan RS yang menerapkan PPK BLUD semakin bagus. RS dikatakan memiliki kinerja kemandirian keuangan yang paling bagus jika memiliki Tingkat Kemandirian Keuangan di atas 100%. Tingkat Kemandirian Keuangan merupakan ukuran seberapa mampu RS membiayai seluruh belanjanya dari pendapatan fungsional.

Laporan keuangan yang lengkap bagi BLUD terdiri dari: 1) Laporan Operasional yang bertujuan menyediakan informasi mengenai pengaruh transaksi dan peristiwa lain

yang mengubah jumlah dan sifat ekuitas dana, hubungan antar transaksi dan peristiwa lain, serta penggunaan sumber daya yang mengubah jumlah dan sifat ekuitas dana; 2) Laporan Arus Kas bertujuan memberikan informasi pada para pengguna laporan untuk melihat kemampuan BLU/D dalam menghasilkan kas atau setara kas serta melihat kebutuhan BLU/D dalam menggunakan arus kas tersebut; 3) Laporan Posisi Keuangan (Neraca) bertujuan utama untuk menyediakan informasi mengenai aktiva, kewajiban, dan ekuitas dana serta informasi mengenai hubungan di antara unsur-unsur tersebut pada waktu tertentu; 4) Laporan Realisasi Anggaran merupakan laporan yang menggambarkan realisasi pendapatan, belanja, dan pembiayaan selama suatu periode; untuk BLUD, Laporan Realisasi Anggaran menjadi laporan operasional.

Kerangka Konseptual

Aktivitas layanan yang diidentifikasi adalah aktivitas yang berkaitan dengan akomodasi termasuk penyediaan makan dan pelayanan medis oleh dokter dan perawat, terdiri dari *unit level activities* yaitu : pelayanan medis (U1), pelayanan paramedis/non medis (U2), penyediaan makanan (U3), pencucian (U4), penggunaan air bersih (U5), penggunaan listrik (U6), dan penggunaan telepon (U7). *Batch level activities* meliputi : pengolahan limbah (B1), penyediaan alat rumah tangga pakai habis (B2), cetakan rekam medis (B3), dan biaya manajemen (B4). *Product sustaining activity* yaitu standarisasi mutu pelayanan RS (P1). *Facility Sustaining Activities* yaitu penyusutan gedung (F1), pemeliharaan gedung (F2), kebersihan gedung (F3), asuransi (F4), penyusutan fasilitas (F5), dan pemeliharaan fasilitas (F6). Aktivitas tindakan medis dan pemberian obat tidak dimasukkan karena pasien dibebani biaya tersendiri untuk aktivitas tersebut tergantung diagnosis penyakitnya.

Activity driver digunakan untuk mengalokasikan biaya sejenis pada suatu aktivitas, misalkan biaya variabel atau biaya tetap saja. Jika dalam suatu aktivitas terdapat lebih dari satu jenis biaya, atau merupakan gabungan antara biaya tetap dan biaya variabel, maka masing-masing biaya akan dialokasikan menu-

rut *activity driver* masing-masing (terdapat lebih dari 1 *activity driver*).

Setelah perhitungan *unit cost* berdasarkan metode ABC diterapkan, maka dapat diketahui klasifikasi aktivitas mana yang paling berpengaruh dan memiliki kontribusi terbesar menghasilkan biaya produksi layanan rawat inap utama yang dianalisis melalui tabulasi data. Komponen aktivitas biaya yang memiliki proporsi besar seharusnya memiliki perhatian lebih, sehingga dapat digunakan untuk dasar pengambilan keputusan pihak manajemen terhadap efisiensi biaya. Analisis aktivitas dilakukan melalui pengklasifikasian aktivitas layanan ke dalam *value added activity* dan *non value added activity*, serta menghitung biaya masing-masing klasifikasi untuk mengetahui rasio biaya *value added activity* terhadap biaya total. Analisis aktivitas juga dilakukan dengan membandingkan biaya aktivitas suatu layanan dengan standar aktivitas yang ada.

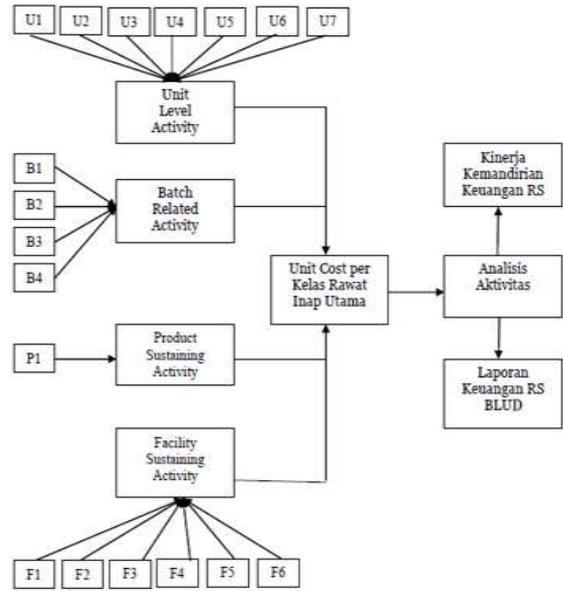
Eliminasi aktivitas yang tidak bernilai tambah diharapkan dapat meningkatkan pendapatan RS melalui penetapan tarif yang tepat sehingga tidak terjadi *overcosting* dan *undercosting*, sehingga manajemen dapat melakukan efisiensi terkait pembebanan biaya yang tidak bernilai tambah.

Penelitian ini juga bertujuan untuk menganalisis kinerja kemandirian keuangan RS yang dapat diukur dengan Tingkat Kemandirian RS baik yang meliputi total biaya termasuk gaji PNS maupun tanpa gaji PNS. Tingkat kemandirian RS mendeskripsikan persentase pendapatan RS dibanding seluruh biaya yang dikeluarkan.



Gambar 1

Kerangka konseptual dalam penelitian ini disajikan pada Gambar 2.



Gambar 2

METODOLOGI PENELITIAN

Berdasarkan tujuan penelitiannya, penelitian ini termasuk penelitian deskriptif, karena merupakan penelitian yang berusaha mendeskripsikan suatu gejala, peristiwa, kejadian yang terjadi saat sekarang. Berdasarkan kegunaan penelitian, penelitian ini termasuk penelitian terapan, karena menerapkan ilmu pengetahuan pada isu-isu praktis tertentu, sehingga manfaat dan hasil penelitian dapat segera dirasakan oleh berbagai kalangan dan dapat segera diaplikasikan. Berdasarkan waktu penelitiannya, maka penelitian ini termasuk dalam penelitian *cross-sectional*, karena dilakukan pada satu waktu tertentu dan tidak akan dilakukan penelitian lain di waktu yang berbeda untuk diperbandingkan. Berdasarkan tempatnya merupakan penelitian lapangan, karena dilakukan langsung di lapangan sebenarnya.

Populasi dalam penelitian ini yaitu data mengenai perhitungan biaya untuk layanan rawat inap pasien di RS Jiwa Menur, laporan biaya yang berhubungan dengan penetapan tarif rawat inap utama, serta laporan pendapatan rumah sakit sejak periode berdirinya RS Jiwa Menur sampai dengan tahun 2013.

Sampel dalam penelitian ini yaitu data mengenai perhitungan biaya layanan rawat inap utama pasien, laporan biaya yang berhubungan dengan penetapan tarif layanan

rawat inap utama, serta pendapatan RS Jiwa Menur pada periode Bulan Januari sampai dengan Desember 2013 (periode 1 tahun).

Penelitian ini hanya dibatasi pada layanan rawat inap utama Puri Anggrek di RS Jiwa Menur. Asumsi-asumsi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu: layanan rawat inap merupakan sumber pendapatan penting bagi RS Jiwa Menur; dan layanan rawat inap utama seharusnya memiliki kinerja kemandirian keuangan yang bagus agar dapat memberikan subsidi kepada layanan rawat inap dengan kelas perawatan di bawahnya atau layanan yang lain.

Penelitian ini mengambil lokasi penelitian di RS Jiwa Menur dengan pertimbangan sebagai berikut: 1) Rumah sakit BLUD yang bersifat sosial, di sisi lain juga harus berorientasi pada peningkatan kinerjanya, khususnya tingkat kemandirian keuangan; 2) Sebagai rumah sakit khusus milik pemerintah, RS Jiwa Menur tidak menyelenggarakan tindakan klinis operatif sebagaimana rumah sakit umum, sehingga akomodasi pasien rawat inap termasuk sumber pendapatan yang utama/sangat penting; 3) Dalam kurun waktu 3 (tiga) tahun terakhir ini alokasi dana subsidi yang diterima tetap, sehingga RS Jiwa Menur semakin dituntut untuk meningkatkan pendapatan dan mengefisienkan pengeluaran biaya; 4) Adanya peluang subsidi silang tarif layanan non kelas III terhadap kelas III, maka kinerja kemandirian layanan non kelas III mutlak diperlukan untuk dianalisis dengan teliti dan cermat agar tujuan subsidi silang dapat tercapai. Adapun waktu penelitian dilaksanakan pada Bulan Januari 2014.

HASIL PENELITIAN

Ruang Puri Anggrek merupakan ruangan khusus layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur yang menempati lahan seluas 1.476 m², terletak di bagian depan kompleks RS Jiwa Menur dan langsung berhadapan dengan Jalan Raya Menur dengan kapasitas 40 Tempat Tidur (TT) yang terdiri dari kelas VIP 1 4 TT, kelas VIP 2 8 TT, kelas Utama 1 4 TT, kelas Utama 2 12 TT, dan kelas Utama 3 12 TT. Bed Occupancy Rate (BOR) masing-masing kelas yaitu VIP 1 11,64% (170 orang hari);

VIP 2 25,99% (759 orang hari); Utama 1 36,99% (540 orang hari); Utama 2 46,80% (2.050 orang hari); dan Utama 3 89,86% (3.936 orang hari). BOR secara keseluruhan sebesar 51,06%.

Tarif yang berlaku saat ini yaitu VIP 1 Rp570.000,00; VIP 2 Rp435.000; Utama 1 Rp305.000,00; Utama 2 Rp215.000,00; dan Utama 3 Rp180.000,00. Pendapatan total selama tahun 2013 sebesar Rp1.740.995.000,00 yang berasal dari VIP 1 Rp96.900.000,00 (5,57%); VIP 2 Rp330.165.000,00 (18,96%); Utama 1 Rp164.700.000,00 (9,46%); Utama 2 Rp440.750.000,00 (25,32%); dan Utama 3 Rp708.480.000,00 (40,69%).

Biaya yang dikeluarkan selama tahun 2013 untuk layanan rawat inap utama sebesar Rp2.988.953.609,84 dengan proporsi terbesar teralokasikan pada aktivitas pelayanan paramedis/non medis sebesar 43,81% dan pelayanan medis sebesar 22,34%. Hasil ini sama dengan penelitian yang dilakukan Wardoyo (2006), tentang *Activity Based Costing System* Sebagai Alternatif Evaluasi Metode Penetapan Harga Pokok Rawat Inap Pasien (Studi Kasus pada RS Panti Wilasa Citarum Semarang). Berdasarkan klasifikasinya, biaya tetap terhitung sebesar Rp1.490.013.692,04 (49,85%), sedangkan biaya variabel sebesar Rp1.498.939.917,80 (50,15%). Berdasarkan aktivitasnya, biaya *unit level activities* sebesar Rp2.525.843.019,27; *batch level activities* Rp209.009.683,80; *product sustaining activity* sebesar Rp2.469.000,00; dan *facility sustaining activities* Rp251.631.906,77.

Melalui metode ABC, unit cost masing-masing kelas perawatan terhitung sebagai berikut: VIP 1 Rp1.264.940,29; VIP 2 Rp682.913,63; Utama 1 Rp513.592,85; Utama 2 Rp423.506,13; dan Utama 3 Rp282.026,07. Semua unit cost terhitung berada di atas tarif yang berlaku saat ini. Unit cost yang tinggi sangat berkaitan dengan BOR masing-masing kelas perawatan. Hal tersebut sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Aniza, 2011; Rajabi, 2012, Wijaya, 2010 yang juga menyatakan bahwa perhitungan biaya justru lebih besar dari tarif yang sudah ditetapkan saat ini. Beberapa penyebabnya adalah karena rendahnya penggunaan tempat tidur (*Bed*

Occupancy Rate), proporsi *fixed cost* yang berpengaruh signifikan, serta sumber daya yang tidak digunakan secara optimal, baik sumber daya manusia, fasilitas, maupun peralatan RS lainnya (Rajabi, 2012).

Analisis aktivitas berdasarkan rasio *value added* dibandingkan total biaya setiap aktivitas menghasilkan bahwa pada aktivitas pelayanan medis/paramedis/non medis memiliki rasio terendah sehingga harus dikurangi sebesar Rp341.235.192,80. Sesuai dengan penelitian dari Hugh Waters (1998) yang menyatakan bahwa penerapan metode ABC di RS dapat membedakan aktivitas bernilai tambah dan aktivitas tidak bernilai tambah.

Dasar pengurangan biaya tidak bernilai tambah tersebut adalah Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2013 Tentang Pola Tarif Badan Layanan Umum Rumah Sakit yang menyatakan bahwa maksimal total biaya pegawai sebesar 44% dari pendapatan. Dengan pengurangan tersebut total biaya layanan rawat inap utama dapat berkurang sehingga menjadi Rp2.647.718.417,04.

Setelah analisis aktivitas unit cost masing-masing kelas perawatan mengalami penurunan rerata 9,25%. Biaya variabel per unit setiap kelas perawatan berada di bawah tarif yang berlaku saat ini yaitu VIP 1 Rp254.777,48; VIP 2 Rp229.777,48; Utama 1 Rp195.582,48; Utama 2 Rp164.852,48; dan Utama 3 sebesar Rp126.125,33.

Analisis aktivitas menggunakan *benchmarking* internal dilakukan dengan membandingkan kinerja masing-masing kelas perawatan dengan kelas perawatan yang memiliki BOR tertinggi yaitu Utama 3 dengan BOR 90%. Dalam simulasi perhitungan biaya dan pendapatan setiap kelas perawatan dengan BOR 90% didapatkan bahwa secara total biaya Puri Angrek sebesar Rp3.832.676.475,88 sedangkan total pendapatan sebesar Rp3.850.020.000,00. Break Even Point atau titik impas terhitung pada rupiah sebesar Rp3.805.721.996,84.

Tingkat kemandirian keuangan (termasuk gaji PNS) sebelum analisis aktivitas adalah sebesar 58,25% dan meningkat menjadi 65,75% setelah analisis aktivitas. Seluruh

kelas perawatan memiliki tingkat kemandirian di bawah 100% yang berarti masih mendapatkan subsidi dari pemerintah. Tingkat kemandirian keuangan (tidak termasuk gaji PNS) sebelum analisis aktivitas terhitung sebesar 80,00% dan meningkat menjadi 94,88% setelah analisis aktivitas. Setelah analisis aktivitas, terdapat 2 kelas yang memiliki tingkat kemandirian di atas 100% yaitu kelas Utama 3 dan kelas VIP 2.

Dengan pemisahan biaya variabel dan biaya tetap, maka BEP tiap kelas perawatan dapat dihitung dengan hasil sebagai berikut: VIP 1 dengan BOR 35,62%; VIP 2 dengan BOR 51,60%; Utama 1 pada BOR 92,02%; Utama 2 pada BOR 198,69%; sedangkan Utama 3 pada BOR 183,69%. Pada kelas Utama 2 dan Utama 3 dapat dikatakan BEP tidak akan tercapai karena BOR maksimal adalah 100% sesuai dengan kapasitas tempat tidur yang tersedia, sehingga penyesuaian tarif perlu dipertimbangkan untuk kelas Utama 2 dan Utama 3.

Pengurangan biaya karena analisis aktivitas juga mempengaruhi laporan keuangan BLUD. Dalam Laporan Realisasi Anggaran, terdapat pengurangan jumlah realisasi anggaran belanja dari Rp2.801.620.389,84 menjadi Rp2.460.385.197,04. Pengurangan tersebut merupakan langkah efisiensi belanja, sehingga defisit anggaran berkurang dan mempengaruhi kinerja keuangan yang diukur dari rasio belanja per output.

Analisis aktivitas juga mempengaruhi arus kas yang terlihat pada Laporan Arus Kas (LAK). Arus kas masuk sebelum dan sesudah analisis aktivitas sama yaitu berasal dari pendapatan layanan serta subsidi APBD sesuai anggaran kegiatan yang tercantum dalam LRA. Dengan berkurangnya biaya tidak bernilai tambah, maka terjadi peningkatan jumlah saldo kas dari Rp6.615.010,16 menjadi Rp347.850.202,96.

Pengurangan biaya tidak bernilai tambah juga mempengaruhi rasio kinerja keuangan yaitu *base cost productivity*, yaitu rasio yang mengukur besarnya produktivitas biaya dalam menghasilkan pendapatan. Rasio tersebut menurun dari 160,921 sebelum analisis aktivitas menjadi 141,321 setelah analisis aktivitas,

penurunan ini berarti pemanfaatan biaya yang dikeluarkan semakin efektif.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan analisisnya, dapat diambil kesimpulan sebagai berikut: 1) Hasil perhitungan *unit cost* layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* dengan atau tanpa memasukkan gaji PNS ke dalam total biaya menunjukkan bahwa *unit cost* semua kelas perawatan berada di atas tarif yang berlaku saat ini, artinya biaya yang dikeluarkan lebih besar daripada pendapatan yang diterima oleh RS; 2) Analisis aktivitas layanan rawat inap utama di RS Jiwa Menur dapat mengurangi biaya tidak bernilai tambah sebesar Rp341.235.192,80 pada aktivitas pelayanan medis/paramedis/non medis. Dengan pengurangan ini maka *unit cost* masing-masing kelas perawatan juga mengalami penurunan dengan rerata 9,25% jika termasuk gaji PNS, dan rerata penurunan 13,47% jika gaji PNS masih disubsidi pemerintah. Setelah analisis aktivitas, biaya variabel per unit seluruh kelas perawatan berada di bawah tarif yang berlaku; 3) Tingkat kemandirian keuangan layanan rawat inap utama secara umum mengalami peningkatan setelah analisis aktivitas, mencapai 94,88% dari 80,00% jika gaji PNS tetap disubsidi oleh pemerintah; 4) Terdapat efisiensi belanja karena pengurangan biaya tidak bernilai tambah yang terlihat pada Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas, sehingga terdapat peningkatan saldo akhir kas.

Saran dalam penelitian ini, yaitu: 1) Diperlukan pemahaman dan komitmen dari berbagai pihak, khususnya pihak manajemen dan pengelola layanan rawat inap utama Puri Angrek mengenai Pola Pengelolaan Keuangan BLUD dan konsekuensinya agar tujuan utama perubahan status menjadi RS BLUD dapat tercapai; 2) Diperlukan analisis aktivitas berkelanjutan agar seluruh komponen biaya dapat lebih diefisiensikan lagi, sehingga tingkat kemandirian RS dapat semakin ditingkatkan; 3) Berdasarkan perhitungan BEP, bagi kelas perawatan Utama 2 dan Utama 3 yang mencapai BEP dengan BOR lebih dari 100%

perlu mendapat pertimbangan untuk peningkatan tarif; 4) Pemisahan biaya tetap dan biaya variabel dapat digunakan untuk menghitung anggaran pendapatan maupun belanja di masa yang akan datang; 5) Bagi penelitian selanjutnya, disarankan untuk menghitung *unit cost* berdasarkan paket layanan menurut INA CBG's yang mencakup seluruh layanan rawat inap bagi pasien rawat inap, tidak hanya akomodasi dan visite dokter, tetapi juga memasukkan layanan obat, rehabilitasi, radiologi, elektromedik, laboratorium dan penunjang medis lainnya sesuai jenis penyakitnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Andjarwani Putri W, 2011, Evaluasi Penerapan Activity Based Costing System Sebagai Alternatif Sistem Biaya Tradisional Dalam Penentuan Harga Pokok Produksi (Studi Kasus pada Perusahaan Meubel PT. Nilas Wahana Antika Sukoharjo), *Jurnal* 2009.
- Aniza I, Syafrawati, Saperi S, Zafar M, Amrizal MN, Ika Fazura MN, 2011, Developing The Cost For Uncomplicated Acute ST Elevation Myocardial Infarction (STEMI Primary Percutaneous Coronary Intervention) Using Step Down and ABC at Universiti Kebangsaan Malaysia Medical Center Malaysia, *Journal of Community Health Vol. 17 No. 1* 2011.
- A Rajabi, A Dabiri, 2010, Applying Activity Based Costing (ABC) Method to Calculate Cost Price in Hospital and Remedy Services, *Iranian J Public Health Vol. 41, No. 4, April* 2012.
- Aris Suparman Wijaya, Mariska Urhmila, Indah Widyasmara, 2010, Analisis Perhitungan Unit Cost Sewa Kamar Kelas II Ar Rahman Dengan Metode Activity Based Costing (Studi Kasus di RSU PKU Muhammadiyah Bantul), *Jurnal* 2010.
- Ayse Nedef Yireli, 2009, Activity Based Costing and Its Application in a Turkish University Hospital, *AORN Journal Vol. 89 No. 3, March* 2009.

- Blocher, E. J., Chen, K. H., & Lin, T. W. (2000). *Manajemen Biaya Buku 1*, Salemba Empat. Jakarta.
- Danang Rahmaji, 2010, Penerapan Activity Based Costing System Untuk Menentukan Harga Pokok Produksi PT. Celebes Mina Pratama, *Jurnal 2010*.
- Elkana Pandaja., 2001, *Tesis : Activity Based Costing System Sebagai Alternatif Evaluasi Metode Penetapan*. Semarang.
- Ferdinand, Augusty, 2013, *Metode Penelitian Manajemen*, Pedoman Penelitian Untuk Penulisan Skripsi, Tesis, dan Disertasi Ilmu Manajemen, Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro. Semarang.
- Heru, Atiek., 2010, Langkah-Langkah Strategis Perhitungan Analisa Biaya (Perhitungan Unit Cost) di Rumah Sakit, *Workshop Penghitungan Tarif Berbasis Unit Cost di Rumah Sakit*, Jakarta.
- Hesti Wulandari, 2007, Analisis Penerapan Sistem ABC dalam Meningkatkan Akurasi Biaya Pada PT. Martina Berto, *Jurnal Universitas Gunadarma 2007*.
- Hidayanto, Widiyas, 2012, Perhitungan Unit Cost Sarana Pelayanan Kesehatan, *In House Training Perhitungan Unit Cost di RS Jiwa Menur*, Surabaya.
- Hugh Waters, 1998, Application of ABC in a Peruvian NGO Healthcare System, *QA Operations Research 1998*.
- K. Eswaramurthi, PV. Mohanram, 2013, Value and Non Value Added Activities Analysis of An Inspection Process - A Case Study, *International Journal of Engineering Research & Technology Vol. 2 Issue 2 February 2013*.
- Leni Nopilia, 2012, *Tesis : Estimasi Perhitungan Biaya Penyelenggaraan Ibadah Haji dengan ABC*, Program Magister Perencanaan dan Kebijakan Publik Universitas Indonesia 2012.
- Masyhudi, AM., 2008, *Tesis : Analisis Biaya dengan Metode Activity Based Costing Kepaniteraan Klinik Mahasiswa Fakultas Kedokteran Unissula di RS Pendidikan (Studi Kasus di RS Islam Sultan Agung)*, Semarang.
- Mathius Tandiontong dan Ardisa Lestari, 2011, Peranan ABC System Dalam Perhitungan Harga Pokok Terhadap Peningkatan Profitabilitas Perusahaan (Studi Kasus pada PT. Retno Muda Pelumas Prima Tegal), *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi Nomor 5 Tahun ke-2 Mei Agustus 2011*.
- Mulyadi, 2003, *Activity Based Cost System : Sistem Informasi Biaya untuk Pengurangan Biaya*, UPPAMP YKPN, Yogyakarta.
- Pandaja, Elkana., 2001, *Tesis : Activity Based Costing System Sebagai Alternatif Evaluasi Metode Penetapan*. Semarang.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.*
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.*
- Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2013 Tentang Pola Tarif Badan Layanan Umum Rumah Sakit.*
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Daerah*
- Wardoyo, Paulus., 2007, Activity Based Cost System Sebagai Alternatif Evaluasi Metode Penetapan Harga Pokok Rawat Inap Pasien (Studi Kasus pada RS Panti Wilasa Citarum Semarang, *Jurnal Solusi Volume 6 Nomor 4*, Semarang.
- Yasri Dewi, Rima Semiarty, Ratni Prima Lita, 2010, Metode Activity Based Costing Sebagai Penentuan Tarif Rawat Inap di RS Jiwa Puti Bungsu, *Jurnal 2010*.