

OPTIMALISASI COST RECOVERY RATE BERDASARKAN BIAYA SATUAN MENGGUNAKAN METODE ACTIVITY BASED COSTING

COST RECOVERY RATE OPTIMIZATION BASED ON UNIT COST CALCULATION USING ACTIVITY BASED COSTING METHOD

Arifah Ridhatul Aini, Thinni Nurul Rochmah

Fakultas Kesehatan Masyarakat, Universitas Airlangga, Surabaya

E-mail: aick.arifah@gmail.com

ABSTRACT

A fair price is one main factor that should be owned by organization which will affect the Cost Recovery Rate (CRR). Cost Recovery Rate in Functional Services Unit of Conservation in FKG UA Teeth and Mouth Hospital (RSGM FKG UA) in 2012 was only 81,57%. This research aimed to analyzed cost recovery rate optimization based on unit cost calculation using activity based costing method. The results showed that the number of most frequently conducted in RSGM FKG UA was Teeth Filling in class III/IV /VI around 373 patients (the unit cost was Rp 57.282,00). The least frequently conducted was Pulpectomy (there were only 11 patients with unit cost Rp 89.078,00). This study concluded that CRR optimization can be done by (a) evaluate the tariff, number of services, and considering the cost efficiency in RSGM FKG UA.

Keywords: Activity Based Costing, Cost Recovery Rate

PENDAHULUAN

Rumah Sakit Gigi dan Mulut (RSGM) sebagai salah satu organisasi yang bergerak dibidang jasa pelayanan kesehatan, tentunya telah menerapkan manajemen biaya. Nampaknya terdapat informasi keuangan (pendapatan dan biaya) yang menarik untuk dikaji. Meningkatkan efisiensi rumah sakit baik dari segi manajemen keuangan maupun pelayanan, kini menjadi program utama dari setiap administrator rumah sakit. Sumber daya yang makin terbatas, tuntutan yang makin meningkat, makin kerasnya kompetensi, membuat administrator perlu berusaha lebih keras untuk rumah sakit yang dikelolanya. Diketahui masalah yang terjadi adalah belum optimalnya *Cost Recovery Rate* (CRR) di UPF Konservasi RSGM FKG UA sebesar 81,57% pada Tahun 2012. Idealnya CRR suatu organisasi haruslah di atas 100%, jika CRR di bawah 100%, artinya organisasi tersebut belum memperoleh keuntungan. Tujuan dari penelitian ini yaitu melakukan kajian besarnya biaya satuan setiap jenis

pelayanan di UPF Konservasi RSGM FKG UA sebagai dasar optimalisasi CRR.

PUSTAKA

Biaya Satuan

Biaya satuan adalah biaya yang dihitung untuk menghasilkan satu satuan produk (Pudjirahardjo, 1998). Menurut Hansen and Mowen (2003), biaya satuan adalah total biaya yang berkaitan dengan suatu unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi.

Menurut Pudjirahardjo (1998) pada rumah sakit perhitungan biaya satuan di rumah sakit banyak dipengaruhi oleh tingkat utilitas. Makin tinggi nilai utilisasi (jumlah *output* menjadi semakin besar), maka makin kecil pula biaya satuan pelayanan, dan sebaliknya. Perhitungan biaya satuan yang didasarkan atas pengeluaran nyata terhadap produk atau pelayanan disebut biaya satuan aktual.

Pendekatan dalam menghitung *output* pelayanan ini penting untuk membedakan antara

biaya satuan normatif dengan biaya satuan aktual. Biaya satuan normatif dihitung dengan membedakan antara biaya tetap yang dibagi dengan kapasitas, ditambah dengan variabel yang dibagi dengan *output*. Sedangkan biaya satuan aktual adalah seluruh biaya (baik biaya tetap maupun biaya variabel) dibagi dengan *output*. Perhitungannya yaitu:

Biaya Satuan Aktual:

Biaya Satuan Normatif:

$$UC_i = TC_i / TQ_i$$

$$UC_i = TVC / TQA + TFC / TQP$$

Keterangan:

- UC_i = Biaya Satuan pada pusat biaya produksi tertentu (i)
- TC_i = Biaya Total pada pusat biaya produksi tertentu (i)
- TQ_i = *Output* pada pusat biaya produksi tertentu (i)
- TVC = Total Biaya Variabel
- TFC = Total Biaya Tetap
- TQA = Total *Output*
- TQP = Total Kapasitas

Berdasarkan rumus biaya satuan, maka tinggi rendahnya biaya satuan tidak hanya dipengaruhi oleh biaya total tapi juga dipengaruhi besarnya produk atau pelayanan.

Activity Based Costing

Activity Based Costing merupakan metode yang menerapkan konsep akuntansi aktivitas untuk menghasilkan perhitungan harga pokok produk yang lebih akurat. Dari persepektif manajerial, sistem *ABC* menawarkan lebih dari sekedar informasi biaya produk yang akurat akan tetapi juga menyediakan informasi tentang biaya dan kinerja dari aktivitas dan sumber daya serta dapat menelusuri biaya secara akurat ke objek biaya. Pengertian akuntansi aktivitas adalah, "Bahwa *ABC* sistem tidak hanya memberikan kalkulasi biaya produk yang lebih

akurat, tetapi juga memberikan kalkulasi apa yang menimbulkan biaya dan bagaimana mengelolanya, sehingga *ABC* System juga dikenal sebagai sistem manajemen yang pertama". Menurut Mulyadi (2007), pengertian *ABC* sebagai berikut: "ABC merupakan metode penentuan *product costing* yang ditujukan untuk menyajikan informasi harga pokok secara cermat bagi kepentingan manajemen, dengan mengukur secara cermat konsumsi sumber daya alam setiap aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan produk".

Langkah Dalam Mendesain Activity Based Costing

Menurut Mulyadi (2004), proses pengolahan data dalam metode *activity based costing* dilakukan dengan dua tahap yaitu:

1. *Activity based process costing*

Pada tahap ini biaya digolongkan ke dalam dua kelompok besar yaitu:

- a. Biaya langsung produk atau jasa, adalah biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke produk atau jasa. Biaya ini dibebankan sebagai *cost* produk atau jasa melalui aktivitas yang menghasilkan produk atau jasa bersangkutan.
- b. Biaya tidak langsung produk atau jasa adalah biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke produk atau jasa. Biaya ini dikelompokkan menjadi dua golongan sebagai berikut:
 - 1) Biaya langsung aktivitas yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas melalui *direct tracing*.

- 2) Biaya tidak langsung aktivitas yaitu biaya yang tidak dibebankan secara langsung ke aktivitas.

Pembebanan biaya ke aktivitas dengan menggunakan *resource driver tracing* memerlukan perhitungan *resource costing rate* dihitung dengan membagi *total cost* jenis biaya tertentu dengan *resource driver quantity* yang bersangkutan. *Resource driver rate* digunakan untuk membebankan konsumsi *resource* ke dalam aktivitas yang mengkonsumsi *resource* yang bersangkutan.

Pencatatan biaya dalam *activity based process costing* dilaksanakan dengan panduan:

- a) Pencatatan biaya langsung produk atau jasa, dilakukan dengan dua tahap yaitu pencatatan biaya per aktivitas dan pencatatan biaya per produk atau jasa.
- b) Pencatatan biaya tidak langsung produk atau jasa, biaya ini dibagikan menjadi dua golongan yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas melalui *direct tracing* dicatat tersendiri, sedangkan biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung dan menggunakan *resource driver* dalam pembebanannya dicatat dan dijumlahkan tersendiri dalam sistem akun pertanggungjawaban.

2. *Activity based object costing*

Setelah informasi biaya aktivitas didapatkan pada *activity based process costing* dilakukan pengolahan data biaya melalui *activity based object costing*. Kegiatan *activity based object costing* antara lain melalui (a.) penentuan *activity cost pool*, dilakukan untuk menentukan kelompok aktivitas dari

setiap produk atau jasa, (b.) pembebanan biaya antar aktivitas -beberapa aktivitas menggunakan aktivitas tertentu oleh karena itu perlu dibebankan ke aktivitas yang mengkonsumsinya-, dan (c.) pembebanan biaya *result producing* ke *cost object*.

Cost Recovery Rate

Menurut Faidah (2009), *Cost Recovery Rate* adalah indikator efisiensi dan merupakan tingkat kemampuan mengembalikan biaya dari suatu unit usaha dalam periode tertentu. *Cost Recovery Rate* (CRR) merupakan perbandingan antara total pendapatan dan faktor biaya berdampak terhadap CRR. Formulasi rumus sebagai berikut:

$$\text{CRR} = \frac{\text{Total Pendapatan} \times 100\%}{\text{Total Biaya}}$$

Berdasarkan formulasi rumus tersebut maka setiap perubahan pada pendapatan dan atau biaya secara langsung berdampak terhadap CRR.

Berdasarkan PP No 23 Tahun 2005 tentang rumah sakit dengan status Badan Layanan Umum (BLU), pengelola rumah sakit harus dapat mempertahankan hidup dan mengembangkan rumah sakit dengan biaya mandiri secara bertahap yaitu:

- a. CRR harus di atas 60%.
- b. Harus sudah menyusun bisnis plan yang baik.
- c. Untuk mencapai *cost recovery* yang baik tentu saja tarifnya harus dihitung berdasarkan total biaya meliputi investasi dan biaya operasional (*total cost*) yang dikeluarkan.

METODE

Penelitian ini adalah penelitian deskriptif dengan desain *cross sectional study*. Unit analisis

penelitian ini adalah UPF Konservasi RSGM FKG UA. Responden yang menjadi sasaran dari penelitian ini adalah seluruh petugas bagian Administrasi dan Keuangan RSGM FKG UA, seluruh pegawai di UPF Konservasi RSGM FKG UA pada tahun 2012. Penelitian ini dilakukan di UPF Konservasi RSGM FKG UA pada bulan Juni sampai Juli 2013.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Biaya Satuan Pelayanan UPF Konservasi RSGM FKG UA

Hasil perhitungan biaya satuan didapatkan dengan menjumlahkan semua biaya tak langsung aktivitas primer dan biaya langsung yang hanya membebankan bahan habis pakai dengan menjumlahkan pada setiap produk pelayanan. Untuk perhitungan biaya satuan yang telah mendapatkan subsidi dari Universitas Airlangga dapat diketahui pada Tabel 3.

Tabel 1 Hasil Perhitungan Biaya Satuan yang Telah Mendapatkan Subsidi di UPF Konservasi RSGM FKG UA

No	Jenis Pelayanan	Biaya Langsung	Biaya Tidak Langsung	Biaya Satuan dengan Subsidi
1	Endo Intarkanal Saluran Akar Tunggal	207.039	19.209	226.248
2	Endo Intarkanal Saluran Akar Ganda	207.956	21.129	229.086
3	Mahkota Jacket Akrilik	113.211	7.683	120.894
4	Mahkota Pigura	97.615	6.723	104.338
5	Mahkota Porselen	97.615	6.723	104.338
6	Pasak (1) + INTI	41.365	6.723	48.088
7	Pasak (2) + INTI	60.115	8.644	68.759
8	Pulcapping	12.348	2.881	15.229
9	Pulpektomi Saluran Akar Tunggal	53.440	7.683	61.124
10	Pulpektomi Saluran Akar Ganda	79.474	9.604	89.078
11	Tumpatan Amalgam Kelas I	13.580	6.723	20.303
12	Tumpatan Amalgam Kelas II	18.946	10.565	29.511
13	Tumpatan Glass Ionomer kelas III / IV	18.513	3.842	22.355
14	Tumpatan Glass Ionomer Sinar Kelas IV	18.513	3.842	22.355
15	Tumpatan Komposit Kelas III/IV/VI	53.440	3.842	57.282
16	Tumpatan Komposit Sinar Kelas III/IV/VI	53.440	3.842	57.282
17	Tumpatan Tuang Inlay Logam	53.440	3.842	57.282
18	Tumpatan Tuang Onlay Logam	53.440	4.802	58.242

Sumber: Data Sekunder yang telah diolah, 2013

Berdasarkan Tabel 1 di atas dapat diketahui bahwa biaya satuan terbesar yang telah mendapatkan subsidi adalah pelayanan Endo Intarkanal Saluran Akar Ganda yaitu sebesar Rp 229.086,00 dan biaya

satuan terkecil pada pelayanan Pulcapping yaitu sebesar Rp15.229,00.

Analisis Cost Recovery Rate di UPF Konservasi RSGM FKG UA

Dalam optimalisasi *Cost Recovery Rate* (CRR) berdasarkan kajian biaya satuan menggunakan metode *Activity Based Costing* (ABC) sesuai dengan harapan pihak manajemen maka konfigurasi ulang dapat dilakukan dengan memperhatikan pemicu biaya. *Cost Recovery Rate* salah satu indikator kinerja keuangan. Idealnya CRR haruslah di atas 100% sebagai bukti bahwa rumah sakit, khususnya UPF Konservasi RSGM FKG UA

telah memperoleh keuntungan atau minimal antara biaya dan pendapatan sama. Mengoptimalkan CRR dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut.

1. Evaluasi Perbandingan Tarif Pelayanan di UPF Konservasi RSGM FKG UA Dengan Perhitungan Biaya Satuan

Perbandingan ini digunakan sebagai dasar dalam menentukan produk mana saja yang akan dilakukan usulan besarnya tarif pada setiap jenis pelayanan berdasarkan biaya satuan untuk optimalisasi CRR di UPF Konservasi RSGM FKG UA. Berikut perbandingan tarif dan biaya satuan pada Tabel 2.

Tabel 2 Perbandingan Tarif dengan Kajian Biaya Satuan di UPF Konservasi

Jenis Pelayanan	Biaya Satuan dengan SUBSIDI	Tarif di UPF Konservasi	KETERANGAN	USULAN PERUBAHAN
Endo Intarkanal Saluran Akar Tunggal	226.248	30.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Endo Intarkanal Saluran Akar Ganda	229.086	35.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Mahkota Jacket Akrilik	120.894	40.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Mahkota Pigura	104.338	50.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Mahkota Porselen	104.338	80.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Pasak (1) + INTI	48.088	25.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Pasak (2) + INTI	68.759	25.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Pulcapping	15.229	10.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Pulpektomi Saluran Akar Tunggal	61.124	40.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Pulpektomi Saluran Akar Ganda	89.078	50.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Tumpatan Amalgam Kelas I	20.303	15.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Tumpatan Amalgam Kelas II	29.511	25.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Tumpatan Glass Ionomer kelas III / IV	22.355	25.000	Rasional	Tetap
Tumpatan Glass Ionomer Sinar Kelas IV	22.355	30.000	Rasional	Tetap
Tumpatan Komposit Kelas III/IV/VI	57.282	30.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Tumpatan Komposit Sinar Kelas III/IV/VI	57.282	35.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Tumpatan Tuang Inlay Logam	57.282	40.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC
Tumpatan Tuang Onlay Logam	58.242	50.000	Tidak Rasional	Sesuai dengan UC

Sumber: data sekunder yang telah diolah, 2013

Berdasarkan Tabel 2 di atas dapat diketahui bahwa tarif pada pelayanan UPF Konservasi RSGM FKG UA sebagian besar belum rasional berdasarkan kajian biaya satuan. Sedangkan tarif untuk pelayanan Tumpatan Glass Ionomer kelas III/IV dan pelayanan Tumpatan Glass Ionomer Sinar kelas IV sudah rasional berdasarkan kajian biaya satuan. Perhitungan ini merupakan perhitungan biaya satuan per produk yang sudah mendapatkan subsidi dari Universitas Airlangga, sehingga untuk perhitungan tarif harus mempertimbangkan biaya satuan sesuai dengan biaya satuan yang seharusnya menjadi acuan di UPF Konservasi RSGM FKG UA.

2. Evaluasi Jumlah Layanan di UPF Konservasi RSGM FKG UA

Target UPF Konservasi RSGM FKG UA tahun 2012 dihitung berdasarkan pelayanan rata-rata yang dapat diberikan kepada seorang pasien dikalikan dengan target kunjungan pasien, dengan perhitungan sebagai berikut.

Target UPF Konservasi RSGM FKG UA	= $\frac{\text{Output Aktual}}{\text{Jumlah Pasien}} \times \text{Target Kunjungan}$
	= $\frac{2935}{985} \times 1188$
	= 3539 pelayanan

Perbandingan *Output* aktual dan target UPF Konservasi RSGM FKG UA tahun 2012 dapat diketahui bahwa *output* aktual UPF Konservasi RSGM FKG UA lebih kecil daripada target (2935 < 3539). Kondisi ini dikatakan bahwa *output* aktual UPF Konservasi RSGM FKG UA tahun 2012 belum memenuhi target, sehingga *output* produksi merupakan penyebab belum optimalnya CRR UPF Konservasi RSGM FKG UA.

3. Evaluasi Efisiensi Biaya di UPF Konservasi RSGM FKG UA

Efisiensi biaya adalah mengurangi biaya kegiatan organisasi. Dimana maknanya tidak hanya terbatas pada pengurangan biaya dan jika dilihat dari aspek sasarannya adalah pengendalian biaya (*Cost Containment*) yang lebih ke arah pembatasan pengeluaran biaya agar sesuai dengan perencanaan. Efektifitas biaya diharapkan dapat menjamin penyediaan perawatan kesehatan yang lebih murah dan biaya lebih efektif, dapat memberi bukti antara manfaat biaya yang dapat membantu pembuatan keputusan rumah sakit. Berdasarkan hasil wawancara dengan responden di UPF Konservasi RSGM FKG UA, pelaksanaan *Cost Containment* di UPF Konservasi RSGM FKG UA yaitu.

a. *Cost Management* (Manajemen Biaya)

Menurut Wakil Direktur Keuangan di RSGM FKG UA, manajemen anggaran pengeluaran yang terdiri dari *Planning*, dalam perencanaan anggaran bagian keuangan belum meramalkan harga barang satu tahun ke depan dengan baik. *Organizing*, belum dilaksanakan koordinasi antara UPF Konservasi RSGM FKG UA dan Bagian Keuangan RSGM FKG UA. *Actuating* sudah dilaksanakan dengan baik dengan mem-*breakdown* anggaran satu tahun dan memperinci arus kas. *Controlling* belum dilaksanakan pengawasan oleh bagian keuangan kepada UPF Konservasi RSGM FKG UA.

b. *Cost Monitoring* (Pemantauan Biaya)

Menurut hasil wawancara yang didapatkan dari Kepala UPF Konservasi RSGM FKG UA Tahun 2012, belum melaksanakan *cost monitoring* dengan baik di UPF Konservasi RSGM FKG UA.

Misalnya, apabila ada keran yang bocor, tidak ada meteran air per unit untuk memantau penggunaan air. Belum ada pemantauan pemakaian bahan habis pakai apabila ada dokter gigi profesi yang mengulang hingga lebih dari dua kali pada proses tindakan yang memerlukan bahan habis pakai apabila terjadi kesalahan.

c. *Cost Incentive* (Pemberian Insentif)

Menurut hasil wawancara dengan Wakil Direktur Keuangan di RSGM FKG UA, belum ada *cost incentive* yang dilakukan oleh pihak manajemen keuangan RSGM FKG UA khususnya di UPF Konservasi RSGM FKG UA. Misalnya, anggaran bahan habis pakai untuk tindakan Pulcapping di UPF Konservasi RSGM FKG UA Rp 3.000.000,00 per bulan. Namun pelaksanaannya adalah Rp 2.500.000,00. Bulan berikutnya diberi Rp 2.500.000,00. Sedangkan pelaksanaan pada bulan berikutnya Rp 3.500.000,00.

d. *Cost Awareness* (Kesadaran Biaya)

Menurut hasil wawancara dengan Wakil Direktur Keuangan RSGM FKG UA dan Kepala UPF Konservasi RSGM FKG UA, pelaksanaan *cost awareness* di UPF Konservasi RSGM FKG UA masih rendah, yaitu sekitar 75% pegawai yang tidak *cost awareness*. Setiap pelaku di RSGM FKG UA khususnya UPF Konservasi RSGM FKG UA belum sadar bahwa setiap tindakan atau setiap aktivitas yang dilakukan mengandung biaya secara nyata harus dihemat. Misalnya, menulis pesan di kertas resep, tentu harganya lebih mahal daripada kertas biasa.

SIMPULAN

Optimalisasi CRR di RSGM FKG UA dapat dilakukan dengan mengevaluasi perbandingan tarif pelayanan. Jumlah pelayanan dan efisiensi biaya yang ada di RSGM FKG UA juga harus diperhatikan. Tarif yang digunakan di UPF Konservasi RSGM FKG UA harus disesuaikan dengan perhitungan biaya satuan. RSGM FKG UA juga perlu melakukan *market broadening* (perluasan pasar) untuk mencapai target kunjungan pasien. Upaya *Cost Containment* (pengendalian biaya) dapat dilakukan melalui perencanaan (*planning*) yang dilakukan dengan prediksi atau meramalkan harga pasar satu tahun ke depan. Upaya *cost containment* juga dapat dilakukan dengan meningkatkan kemampuan pegawai melalui tugas belajar atau pelatihan dan keterampilan, membudayakan sikap hemat kepada pegawai dengan pemasangan stiker dan poster peraturan sebagai upaya efisiensi biaya.

DAFTAR PUSTAKA

- Pudjirahardjo. 1998. *Analisis Biaya Satuan dan Penyesuaian Tarif Pelayanan Rumah Sakit*. Surabaya: Program Studi AKK FKM UNAIR.
- Hansen, M. 2004. *Management Accounting*. Oklahoma State University: South-Western College Publishing.
- Mulyadi. 2007. *Activity Based Cost System. Sistem Informasi Biaya Untuk Pemberdayaan Karyawan, Pengurangan Biaya, dan Penentuan Secara Akurat Kos Produk dan Jasa*. Yogyakarta: UPPSTIM YKPN.
- Faidah, E. 2009. *Analisis Faktor Penyebab Rendahnya Cost Recovery Rate di RSAB Sitti 'Aisyah Surabaya*. Skripsi. Surabaya: Universitas Airlangga.
- Peraturan Pemerintah R.I. nomor 23 tahun 2005 tentang *Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*.