

Penentuan Tarif Layanan Kesehatan Gigi dan Mulut dengan Metode *Activity Based Cost System*

¹Dinik Fitri Rahajeng Pangestuti, ²Indah Purbasari

¹Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga Yogyakarta

²Sekolah Tinggi Ilmu Kesehatan Surya Global Yogyakarta

ABSTRACT

Background: *The result of the morbidity report at 2001, shown that dental and oral health in Indonesia is still become public complaint, it is around 60%, such as dental caries and periodontal disease. Dental public health effort to date has yet to be run with optimal due to various constraints, including: limitations of the power, the means of operating costs as well as social and economic conditions of society. Considering these constraints have developed a model of services in the form of a layered service (level of care) according to existing resources, in the form of Primary Health Care (PHC). But this time the tariff is determined by hospitals, especially the private hospitals are still considered high by most of society. In determining the cost of products as the basis for determining the price of the hospital sometimes still use traditional accounting systems that pricing anyway no longer reflects the activity because of the many categories that are not direct. The main difference between the calculation of the product cost of goods of traditional cost accounting by activity-based costing is the amount of cost driver (trigger) is used. In the determination of cost of products with activity-based costing uses the cost drivers in the sum more than in traditional cost accounting systems that use only one or two cost drivers based on the unit.*

Objective: *To determine the differences between determination of dental and oral health service tariff by using Activity Based Cost System and traditional method.*

Methods: *This research was a case study research and how to collect data from the financial reporting RSUD Panembahan Senopati Bantul about patient visits for examination in dental health polyclinic.*

Results: *The results of this research were the determination of the tariff model of oral health services by using Activity-Based Cost systems, as well as a comparison between traditional fare tariffs and tariff system for Activity Based Cost System.*

Keywords: *tariff, dental and oral health, Primary Health Care, activity based costing, cost driver.*

Jl. Laksda Adisucipto, Papringan, Caturtunggal, Kec. Depok, Kabupaten Sleman, Daerah Istimewa Yogyakarta 55281. dinik.pangestuti@uin-suka.ac.id

Jl. Ring Road Selatan Baldo, Potorono, Banguntapan Bantul Yogyakarta. Telp/ Fax. 0274-6679944, Telp. (0274) 373022, 6995128

PENDAHULUAN

Hasil laporan morbiditas 2001, menunjukkan bahwa kesehatan gigi dan mulut di Indonesia masih menjadi keluhan masyarakat yaitu sekitar 60%, diantaranya karies gigi dan penyakit periodontal (Depkes RI, 2002).

Upaya kesehatan gigi puskesmas sampai saat ini belum dapat berjalan dengan optimal oleh karena adanya berbagai kendala, antara lain: keterbatasan tenaga, sarana, biaya operasional maupun kondisi sosial dan ekonomi masyarakat. Mengingat kendala tersebut telah dikembangkan suatu model pelayanan berupa pelayanan berlapis (*level of care*) sesuai sumber daya yang ada, dalam bentuk *Primary Health Care* (PHC). Salah satu model pelayanan berlapis kesehatan gigi dan mulut melalui pendekatan PHC adalah pelayanan yang bersifat pencegahan (*preventive care*), pelayanan ini terdiri dari pelayanan pencegahan yang ditujukan kepada komunitas, pelayanan pencegahan yang ditujukan pada kelompok masyarakat dan pelayanan pencegahan yang ditujukan pada individu. Pelayanan *preventive care* dapat dilakukan oleh daerah yang sudah memiliki fasilitas balai pengobatan gigi di puskesmas, dan bila sudah ada tenaga perawat gigi maka pelayanan *preventive* (Depkes RI, 2000).

Saat ini tarif yang ditetapkan oleh rumah sakit, khususnya rumah sakit Swasta masih dirasa tinggi oleh sebagian masyarakat. Sementara keberadaan rumah sakit swasta tersebut tetap diperlukan mengingat terbatasnya jumlah rumah sakit negeri, sehingga Pemerintah perlu lebih memperhatikan rumah sakit daerah dalam hal ini tentang tarif, mengingat pemerintah program pemerintah bahwa tahun 2015 Indonesia sehat. Oleh karena itu untuk bisa mendukung program tersebut agar bisa berjalan dengan lancar sesuai dengan harapan kita semua maka diharapkan tarif rumah

sakit terutama pelayanan gigi ditekan seminimal mungkin agar masyarakat bisa mendapatkan pelayanan kesehatan yang terjangkau.

Dalam menentukan harga pokok produk terkadang rumah sakit masih menggunakan sistem akuntansi tradisional yang penentuan harga pokoknya tidak lagi mencerminkan aktivitas karena banyaknya kategori yang bersifat tidak langsung. Perbedaan utama perhitungan harga pokok produk antara akuntansi biaya tradisional dengan *activity based costing* adalah jumlah *cost driver* (pemicu biaya) yang digunakan. Dalam sistem penentuan harga pokok produk dengan *activity based costing* menggunakan *cost driver* dalam jumlah lebih banyak dibandingkan dalam sistem akuntansi biaya tradisional yang hanya menggunakan satu atau dua *cost driver* yang berdasarkan unit (Warindrani, 2006)

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian studi kasus (*case study*) dengan cara mengumpulkan data dari bagian pelaporan keuangan RSUD Panembahan Senopati mengenai kunjungan pasien untuk pemeriksaan di poliklinik kesehatan gigi. Serta didukung dengan wawancara kepada bagian keuangan tentang tarif pelayanan di rumah sakit tersebut.

Subyek penelitian

Subyek penelitian adalah orang yang dimintai informasi atau menjadi sumber informasi dalam penelitian. Dalam penelitian ini adalah:

- a. Kepala Bagian keuangan RSUD Panembahan Senopati Bantul
- b. Beberapa tenaga kesehatan terdiri dari: Petugas bagian rekam medis, Perawat poliklinik gigi, Petugas bagian penetapan tarif, Petugas bagian penunjang medis

Objek Penelitian

Objek penelitian dalam penelitian ini adalah:

1. Aktifitas tindakan pelayanan kesehatan gigi, terdiri dari: Biaya sarana Pelayanan, Biaya jasa pelayanan
2. Aktifitas Pelayanan pasien, terdiri dari: Biaya listrik ruangan pelayanan kesehatan gigi, Biaya pemakaian barang pengadaan
3. Aktifitas Pemeliharaan inventaris, terdiri dari: Biaya Perlengkapan dan depresiasi, Biaya kebersihan ruangan pelayanan kesehatan gigi

Teknik Pengumpulan Data

Data sekunder adalah data yang didapat tidak secara langsung dari objek penelitian. Peneliti mendapatkan data yang sudah jadi yang dikumpulkan oleh pihak lain dengan berbagai cara atau metode wawancara tidak terstruktur dan data pelaporan keuangan RSUD Panembahan Senopati Bantul tahun 2012.

Instrumen Penelitian

Instrument penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah mengumpulkan data-data pendukung dari bagian pelaporan dan bagian keuangan RSUD Panembahan Senopati Bantul dan memilah data keuangan apa saja yang akan digunakan untuk menghitung penerapan tarif dengan menggunakan metode *activity based costing system*.

Instrumen yang digunakan pada penelitian ini yaitu:

1. Dokumen Hasil Wawancara
Wawancara kepada berbagai narasumber yakni manajer keuangan, petugas bagian rekam medis, petugas bagian penunjang medis, petugas penetapan tarif, dan perawat poliklinik gigi.
2. Cek List Hasil Observasi
Observasi dilakukan pada beberapa aktivitas utama yang menjadi pencetus timbulnya biaya. Hasil observasi kemudian disusun dalam bentuk cek list.

3. Data Biaya dan Data Aktivitas

Data biaya akan dijadikan dasar sebagai penghitungan berapa tariff yang semestinya berdasarkan pencetus biayanya.

Metode Analisis Data

Data Primer yang digunakan untuk menganalisis *Unit Cost* satuan tarif pada pelayanan poliklinik gigi RSUD Panembahan Senopati Bantul dengan menggunakan data kunjungan pasien yang melakukan pelayanan di poliklinik gigi selama satu tahun 2013 menggunakan *Activity Based Cost System*.

Langkah-Langkah dalam menganalisis data :

1. Langkah pertama: Penyusunan data dan pengelompokan jenis tindakan pelayanan di poliklinik gigi tahun 2013 serta biaya-biaya yang mempengaruhi
2. Langkah kedua: Mengklasifikasikan biaya-biaya
3. Langkah ketiga: Analisis data dengan cara menghitung tarif berdasarkan aktivitas (*dengan metode Activity Based Costing System*) kemudian menentukan tarif per unit cost
4. Langkah keempat : Membandingkan tarif hasil perhitungan dengan tarif yang ada di rumah sakit

HASIL PENELITIAN

Penentuan Tarif Jasa Pelayanan gigi RSUD Panembahan Senopati Bantul

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh penulis di bagian keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Panembahan Senopati diperoleh keterangan bahwa dalam menentukan tarif pelayanan kesehatan gigi rumah sakit masih menggunakan metode analisis biaya *double distribution* yang mengalokasikan biaya dan unit penunjang ke unit produksi. Dalam metode ini semua sumber daya yang ada di unit penunjang didistribusikan ke unit pelayanan kemudian masing-masing unit tersebut dilakukan identifikasi biaya

langsung dan biaya tidak langsungnya, yang pada tahap ini dibutuhkan banyak asumsi yang kadang tidak sesuai dengan yang sebenarnya. Alasan penggunaan metode *double distribution* di RSUD Panembahan Senopati Bantul karena metode ini sudah pernah ada dan dianggap perhitungannya lebih mudah.

Perhitungan tarif pelayanan kesehatan gigi di RSUD Panembahan Senopati yaitu dengan cara menjumlahkan berbagai jenis biaya yaitu: biaya tetap (*fixed cost*), biaya variabel (*variable cost*), biaya produksi dan biaya penunjang. Akan tetapi pada setiap penentuan tarif pelayanan didasarkan pada jenis tindakan yang diberikan di unit pelayanan gigi. Namun ada beberapa pertimbangan dan pihak manajemen dalam menentukan tarif pelayanan gigi:

a. Hasil perhitungan

Pertimbangan yang paling menentukan besarnya tarif pelayanan gigi diperoleh dengan menghitung seluruh biaya yang ada yaitu: biaya tetap dan biaya tidak tetap (*fixed cost*).

b. *Berchmarking*

Merupakan suatu penetapan standar yang digunakan untuk mengidentifikasi berbagai peluang perbaikan aktivitas (Hansen/ Mowen, 2009)

Dalam menetapkan harga pokok Pelayanan gigi RSUD Panembahan Senopati Bantul mengklasifikasikan biaya-biaya menjadi empat macam yaitu:

a. Biaya Tetap (*Fixed Cost*)

Biaya tetap merupakan total biaya yang tidak dipengaruhi oleh volume kegiatan/aktivitas yang dilakukan. Biaya-biaya tersebut yaitu: biaya depresiasi alat- alat medis.

b. Biaya Produksi

Biaya produksi merupakan biaya yang terjadi saat suatu jasa dihasilkan/biaya tenaga kerja langsung. Biaya tersebut yaitu: jasa sarana dan jasa prasarana

c. Biaya Penunjang

Biaya Penunjang merupakan biaya yang digunakan sebagai bahan penunjang saja. Biaya tersebut yaitu: biaya obat dan sediaan farmasi Poliklinik Gigi.

Data Pendukung *Activity Based Costing (ABC) System*

Di dalam menentukan metode *ABC System* data-data yang dibutuhkan antara lain: data jenis tindakan pelayanan, data biaya tarif pelayanan berdasarkan jenis tindakan pelayanan tahun 2013.

Tabel 1. Data Sebagian Jenis Tindakan Pelayanan Gigi Tahun 2013 RSUD Panembahan Bantul Yogyakarta

No	Jenis Tindakan	Jumlah Pasien
1	<i>Odontectomy</i>	673
2	<i>Odontectomy</i> dengan penyulit	506
3	Perawatan Pulpa satu kali kunjungan	476
4	<i>Incisi abses</i>	451
5	Tambahan gigi tiruan (gigi)	406

Sumber: Laporan pelayanan medis RSUD Panembahan Senopati 2013

Berdasarkan data pada tabel 1 tindakan pelayanan gigi diperoleh bahwa tindakan pelayanan yang terbesar pada

tahun 2013 yaitu *odontectomy* dengan jumlah pasien sebanyak 673 pasien.

Tabel 2. Sebagian Biaya Pelayanan Kesehatan gigi Berdasarkan jenis Tindakan RSUD Bantul Yogyakarta tahun 2013

No	Jenis Tindakan	Tarif Pelayanan
1	<i>Odontectomy</i>	350.500
2	<i>Odontectomy</i> dengan komplikasi	540.000
3	Perawatan Pulpa satu kali kunjungan	45.000
4	<i>Alveolectomy</i>	350.500
5	Tambahan gigi tiruan (gigi)	400.000

Sumber: Laporan pelayanan medis RSUD Panembahan Senopati 2013

Berdasarkan tabel 2 menunjukkan bahwa pada pelayanan gigi biayanya terbesar *odontectomy* dengan komplikasi sedangkan tindakan yang biayanya terkecil yaitu perawatan pulpa satu kali kunjungan.

Perhitungan Tarif Pelayanan Kesehatan Gigi Menggunakan *Activity Based Costing System*

Odontectomy, dalam perhitungan dengan metode *Activity Based Costing System* adalah mengelompokkan aktifitas-aktifitas yang menimbulkan biaya. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan peneliti di RSUD Panembahan Senopati Bantul Yogyakarta, diperoleh aktifitas-aktifitas yang dilakukan pada pelayanan *Odontectomy* meliputi: Biaya dokter, Biaya obat per tindakan, Biaya pemakaian barang habis pakai, Biaya administratif, biaya dokter, biaya obat per tindakan, biaya pemakaian barang habis pakai, biaya administratif, biaya perawat, biaya petugas rekam medis, biaya listrik pertindakan, biaya perlengkapan dan depresiasi (penyusutan) poliklinik gigi, biaya kebersihan.

Berikut ini dijelaskan mengenai elemen biaya pada tindakan pelayanan *odontectomy* sebagai berikut:

a) Biaya dokter

Dalam hubungannya dengan penetapan tarif pelayanan gigi, biaya Dokter merupakan salah satu faktor penting yang mempengaruhi aktifitas pelayanan tindakan *Odontectomy*. Biaya ini ada karena

adanya aktifitas sumber daya maka aktifitas ini termasuk dalam kategori *Direct tracing* karena biaya dokter ini dapat ditelusuri secara langsung. Berdasarkan hasil perhitungan peneliti diperoleh rincian biaya sebesar Rp. 125.000

b) Biaya obat per pasien

Seluruh pelayanan tindakan *Odontectomy* setiap pasien memerlukan obat untuk proses pengobatan. Biaya ini termasuk dalam kategori *Driver tracing* karena biaya ini ada disebabkan oleh adanya pemeriksaan tindakan pelayanan oleh dokter terhadap tindakan *Odontectomy*. Biaya obat dibebankan setiap kali tindakan per pasien, berdasarkan hasil perhitungan peneliti diperoleh rincian biaya sebesar Rp 10.600.

c) Biaya pemakaian bahan material habis pakai

Seluruh pelayanan *Odontectomy* memerlukan Pemakaian material bahan habis pakai dalam proses tindakan *Odontectomy*. Merupakan biaya yang diperlukan untuk memenuhi kebutuhan ruang pelayanan gigi. Biaya ini termasuk dalam kategori *Driver tracing* karena biaya ini terjadi karena disebabkan oleh adanya pemeriksaan tindakan pelayanan oleh dokter terhadap tindakan *Odontectomy* dan jumlah tindakan pelayanan yang dilakukan kepada pasien. Biaya pemakaian bahan material habis pakai dibebankan setiap kali tindakan per pasien.

- Berdasarkan hasil perhitungan yang dilakukan peneliti di peroleh rincian biaya bahan material habis pakai sebesar Rp 18.600.
- d) Biaya perawat dan petugas Rekam Medis
Biaya operasional perawat dan petugas rekam medis, diperlukan dalam setiap proses pelayanan pasien, maka biaya ini termasuk kedalam *unit level activities*. Hasil penelitian yang dilakukan peneliti diperoleh rincian biaya perawat dan petugas rekam medis sebesar Rp 16.600.
 - e) Biaya administrasi
Biaya administrasi diperlukan untuk setiap kali melakukan tindakan, biaya ini masuk dalam katagori *Batch level activities*, berdasarkan hasil perhitungan yang dilakukan peneliti diperoleh rincian biaya administrasi sebesar Rp 700.
 - f) Biaya listrik per tindakan *Odontectomy*
Biaya listrik digunakan setiap kali melakukan pelayanan tindakan. Biaya listrik pelayanan termasuk dalam ketegori *Batch level activity* karena biaya diperlukan pada setiap melakukan tindakan pencabutan gigi. Biaya listrik ruang pelayanan dihitung berdasarkan lamanya pelayanan yang diberikan kepada pasien. Berdasarkan hasil perhitungan yang dilakukan peneliti diperoleh rincian biaya sebesar Rp 1.500.
 - g) Biaya perlengkapan dan depresiasi (penyusutan) Poliklinik gigi
Biaya ini merupakan biaya yang digunakan untuk memelihara perlengkapan dan alat-alat yang ada di ruang pelayanan kesehatan gigi. Biaya ini termasuk dalam kategori *facility sustaining activities* karena digunakan untuk mempertahankan fasilitas yang dimiliki unit pelayanan kesehatan gigi dan digunakan untuk semua pasien yang melakukan tindakan di poliklinik gigi. Rincian biaya perlengkapan dan depresiasi ruangan sebesar Rp 8.500.
 - h) Biaya Kebersihan
Biaya kebersihan digunakan untuk memberikan fasilitas kenyamanan untuk seluruh pasien poliklinik gigi. Biaya ini termasuk dalam kategori *Facility sustaining activite* karena biaya ini diperlukan untuk semua jenis pelayanan. Biaya kebersihan ruangan dihitung berdasarkan jumlah lamanya jam kerja. Rincian biaya kebersihan sebesar Rp 200.

Tabel 3. Pengelompokkan Aktivitas pada Tindakan *Odontectomy*

No	Aktivitas	Biaya
1	<i>Direct tracing</i>	
	a. Biaya dokter	125.000
2	<i>Driver tracing</i>	
	a. Biaya obat per pasien	10.600
	b. Biaya pemakaian barang habis pakai	18.600
3	<i>Allocation</i>	
	<i>Unit level activities</i>	-
	a. Biaya Perawat dan petugas Biaya petugas Rekam Medis	16.600
	<i>Batch level activities</i>	
	a. Biaya administrasi pasien	700
	b. Biaya listrik pertindakan	1.500
	<i>Facility sustaining activities</i>	
	a. Biaya perlengkapan dan depresiasi ruang	8.500
	b. Biaya kebersihan	200
	Jumlah	181.700

Berdasarkan metode *activity based cost system* yang digunakan untuk menghitung biaya tarif pelayanan diatas, kemudian dihitung dengan pasien selama satu tahun yakni sebanyak 673 pasien sehingga total Rp

122.284.100, sehingga tarif per *unit cost* cara perhitungannya adalah jumlah total biaya yang dikeluarkan selama satu tahun di bagi jumlah pasien Rp 122.284.100 di bagi 673 pasien sebesar Rp 181.700.

Tabel 4. Perbandingan Rincian Tarif Layanan Dengan Metode ABC System dan Metode Tradisional

No	Tindakan	DT BIAYA DOKTER	DTC BIAYA OBAT	ULA B.P.D.P RM	ALLOCATION				JUMLAH			
					BLA		FSA		TARIF ABC	TARIF RS	SELISIH	%
					B.A.P	B.L	B.P.D.D.R	B.K				
1	Odontectomy	125000	10600	32550	700	1500	8500	200	197650	375000	177850	47,3
2	Odontectomy dgn penyulit	165000	19600	32550	700	2250	8500	200	235200	540500	305300	56,8
3	Perawatan pulpa 1X kunjungan	10000	4500	32550	700	750	8500	200	57500	60000	2500	4,16
4	Alveolectomy	100000	19600	32550	700	2250	8500	200	168700	350000	181300	51,8
5	Tambahan gigi tiruan	33000	4300	32550	700	2250	8500	200	81500	108000	26500	14,53

Keterangan:

- DT = Direct tracing
- DTC = Driver tracing
- ULA = unit-level activity driver
- BLA = batch-related activity
- FSA = facility sustaining activity
- B.P.D.P RM = Biaya perawatan dan petugas rekam medis
- B.A.P = Biaya administrasi pasien
- B.L = Biaya Listrik
- B.P.D.D.R = Biaya penyusutan dan depresiasi mangan
- B.K = Biaya Kebersihan

Dari tabel 4 dapat dilihat bahwa dengan menelusur ke aktivitas penggeraknya maka pembebanan biaya menjadi lebih tepat dan efisien. Dengan diketahuinya tingkat tarif berdasarkan aktivitas penggeraknya maka upaya untuk menyediakan layanan perawatan gigi dan mulut dengan harga terjangkau menjadi lebih memungkinkan. Pihak Rumah Sakit juga lebih mudah memantau serta mengendalikan kegiatan yang menjadi pemicu biaya agar lebih efisien lagi.

SIMPULAN

Hasil penelitian tentang penerapan tarif rasional biaya satuan dengan metode *activity based cost system* yang dilakukan peneliti di poliklinik gigi RSUD Panembahan Senopati dapat disimpulkan bahwa dari sampel enam tindakan pelayanan kesehatan gigi, tarif yang ada di RSUD Panembahan Senopati Bantul tersebut lebih dari pada hasil perhitungan tarif menggunakan *ABC system*.

Perhitungan dengan metode *activity based costing system* lebih rendah dibandingkan dengan biaya riil

di rumah sakit karna menggunakan pembebanan biaya yang disebabkan oleh aktifitas yang terjadi pada proses pelayanan tindakan berlangsung.

DAFTAR PUSTAKA

Departemen Kesehatan RI.2000.
Pedoman pelayanan kesehatan gigi dan mulut. Jakarta: Departemen Kesehatan RI.

Departemen Kesehatan RI.2002.
Pedoman pelayanan kesehatan gigi dan mulut. Jakarta: Departemen Kesehatan RI.

Hansen, Don R. And Maryanne M. Mowen, 2005. *Management Accounting, 7th Ed.*, Thomson-Southwestern.

Warindrani, Amila Krisna, 2006. *Akuntansi Manajemen, Edisi Pertama.* Graha Ilmu. Jakarta.