



## Analisis Ketepatan Penetapan Tarif Layanan Rawat Jalan Poli Penyakit Dalam Melalui Perhitungan *Unit Cost* dengan Pendekatan *Activity Based Costing* (Studi Kasus Rumah Sakit Universitas Brawijaya)

Nur Rahmadhona Shobiqatul Maghfiroh<sup>1\*</sup>, Erwin Saraswati<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya

<sup>2</sup> Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya

\*Penulis Korespondensi: [nurrahmadhonazz@gmail.com](mailto:nurrahmadhonazz@gmail.com)

**Abstract.** This study is motivated by the potential mismatch between bundled service tariffs and the actual costs incurred by hospitals, particularly in the Internal Medicine Outpatient Clinic, which has a high patient volume and contributes significantly to hospital revenue. The problem examined in this study is the calculation of unit costs for services in the Internal Medicine Outpatient Clinic at Universitas Brawijaya Hospital using the Activity-Based Costing (ABC) method. This research employs a qualitative research method with a case study approach. The sampling technique used is purposive sampling of five types of services with the highest frequency. Data were collected through interviews, observations, and documentation studies of the hospital's financial and operational data. The analysis was conducted by identifying activities, determining cost drivers, accumulating costs for each activity center, and calculating the unit cost of each service. The results indicate that the unit costs calculated using the ABC method for all services studied are lower than the prevailing tariffs, with an average difference of 41.05%. These findings suggest the presence of overpricing in service tariffs, which may reduce competitiveness and public interest. This study concludes that the Activity-Based Costing method is able to provide more accurate cost information as a basis for determining hospital service tariffs.

**Keywords:** Activity-Based Costing; hospital; Internal Medicine Outpatient Clinic; service tariffs; unit cost

**Abstrak.** Penelitian ini dilatarbelakangi oleh potensi ketidaksesuaian antara tarif layanan paket dengan biaya riil yang dikeluarkan rumah sakit, khususnya pada layanan rawat jalan Poli Penyakit Dalam yang memiliki volume kunjungan tinggi dan kontribusi pendapatan yang signifikan. Permasalahan yang diteliti adalah perhitungan unit cost layanan Poli Penyakit Dalam di Rumah Sakit Universitas Brawijaya apabila menggunakan metode Activity-Based Costing (ABC). Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Teknik pengambilan sampel dilakukan secara purposive sampling terhadap lima jenis layanan dengan frekuensi tertinggi. Data dikumpulkan melalui wawancara, observasi, serta studi dokumentasi atas data keuangan dan operasional rumah sakit. Analisis dilakukan dengan mengidentifikasi aktivitas, menentukan cost driver, mengakumulasi biaya pada setiap pusat aktivitas, dan menghitung unit cost masing-masing layanan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa unit cost yang dihitung menggunakan metode ABC pada seluruh layanan yang diteliti berada di bawah tarif yang berlaku, dengan rata-rata selisih sebesar 41,05%. Temuan ini mengindikasikan adanya kondisi overpricing pada tarif layanan yang dapat menurunkan daya saing dan minat masyarakat. Penelitian ini menyimpulkan bahwa metode Activity-Based Costing mampu memberikan informasi biaya yang lebih akurat sebagai dasar penetapan tarif layanan rumah sakit.

**Kata kunci:** Activity-Based Costing; Poli Penyakit Dalam; rumah sakit; tarif layanan; unit cost

### 1. LATAR BELAKANG

Sistem Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) yang dikelola oleh BPJS Kesehatan merupakan salah satu program strategis pemerintah Indonesia dalam upaya mewujudkan akses pelayanan kesehatan yang adil dan merata bagi seluruh lapisan masyarakat (Agustina, Dartanto, Sitompul, Susiloretni, & Suparmi, 2019). Salah satu aspek penting dalam sistem pembayaran BPJS Kesehatan adalah penetapan tarif INA-CBG's (*Indonesia*

*Case-Based Groups*) bagi rumah sakit. Sistem INA-CBG's merupakan metode pembayaran paket berdasarkan kelompok diagnosis, di mana rumah sakit menerima pembayaran dengan tarif tetap untuk setiap kelompok kasus, tanpa memperhitungkan biaya riil perawatan yang dikeluarkan (Kemenkes RI, 2024). Dalam praktiknya, tarif INA-CBG's sering kali lebih rendah dibandingkan biaya aktual yang dikeluarkan rumah sakit untuk menangani pasien BPJS. Dari sekitar 2.000 penyakit yang tercantum dalam daftar INA-CBG's, hanya sekitar 10% yang tarifnya sesuai dengan biaya tindakan medis, sehingga rumah sakit selalu mengalami kerugian (KPK, 2024).

Poli Penyakit Dalam merupakan salah satu unit rawat jalan dengan volume kunjungan pasien tertinggi, yang umumnya menangani penyakit kronis degeneratif seperti diabetes melitus, hipertensi, dan penyakit jantung, yang prevalensinya terus meningkat (Riskesdas, 2018). Pasien penyakit dalam sering kali membutuhkan serangkaian pemeriksaan multidiagnostik yang komprehensif, yang telah teridentifikasi sebagai salah satu pemicu biaya (*cost driver*) yang signifikan dalam struktur pembiayaan rumah sakit (Susanto & Wulandari, 2020).

Fenomena hasil verifikasi klaim BPJS Kesehatan lebih kecil dari biaya riil yang diajukan rumah sakit, terutama untuk kasus-kasus penyakit dalam, merupakan isu manajerial yang telah banyak didokumentasikan dalam berbagai penelitian (Andayani, Wirajaya, & Suindrayasa, 2019). Fenomena ini sering disebut sebagai selisih negatif atau disparitas tarif (Wulandari & Maidin, 2021). Hal ini terjadi karena perbedaan mendasar antara sistem pembayaran INA-CBG's yang bersifat prospektif dan berbasis pada rata-rata biaya kelompok diagnosis, dengan perhitungan *unit cost* riil rumah sakit yang bersifat aktual dan individual (Kementerian Kesehatan Republik Indonesia, 2014).

Sebuah penelitian di RSUD dr. Soediran Mangun Sumarso, Wonogiri, menemukan adanya selisih negatif antara tarif INA-CBG's dengan biaya riil pada pasien rawat inap Diabetes Melitus. Rata-rata tarif klaim yang diterima rumah sakit adalah Rp 3.550.800, sementara rata-rata biaya riil yang dikeluarkan mencapai Rp 3.868.272. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit mengalami kerugian rata-rata Rp 317.472 per pasien Diabetes Melitus yang ditangani. Penyebab utama tingginya biaya riil adalah kebutuhan pemeriksaan laboratorium yang berulang dan variasi obat yang diperlukan sesuai kondisi pasien (Wulandari & Santoso, 2019).

Studi lain yang berfokus pada analisis biaya satuan (*unit cost*) di layanan rawat termasuk poli penyakit dalam jalan di RS PKU Muhammadiyah Gombong juga mengonfirmasi fenomena serupa. Hasil penelitian menunjukkan bahwa untuk beberapa layanan, *unit cost* riil lebih tinggi daripada tarif klaim BPJS. Perbedaan ini terutama disebabkan oleh alokasi biaya tidak langsung (*overhead cost*) yang seringkali tidak terhitung secara proporsional dalam tarif paket, sehingga beban biaya operasional rumah sakit tidak tertutupi oleh pembayaran klaim yang diterima (Prasetyo, 2021).

Rumah Sakit Universitas Brawijaya (RSUB) merupakan rumah sakit pendidikan yang berada di bawah naungan Universitas Brawijaya. Dalam pelaksanaannya RSUB menghadapi tantangan serius dari aspek kinerja keuangan. Hal ini ditandai dengan kondisi kerugian yang terjadi secara berkelanjutan dalam beberapa tahun terakhir. Jika dilihat dari laporan keuangan yang dipublikasikan RSUB 5 tahun terakhir dari tahun 2020 sampai dengan tahun 2024, RSUB terus mengalami kerugian yang cukup signifikan. Rata-rata kerugian mencapai 13,7 Milyar. Kerugian tersebut berasal dari beban yang dikeluarkan rumah sakit lebih besar daripada pendapatan yang diterima. Pendapatan terbesar rumah sakit berasal dari Pendapatan Layanan Penjamin (PLP) yakni BPJS yakni dengan rata-rata 5 (lima) tahun terakhir 71% pendapatan berasal dari BPJS.

Pendapatan Poli Penyakit Dalam di tahun 2024 dalam catatan pendapatan internal RSUD merupakan pendapatan terbesar yakni mencapai 15,50% atau 6.806.325.492,75 dari total pendapatan RSUD yang berasal dari BPJS dan Umum. Frekuensi sebesar ini perlu adanya analisis lebih lanjut untuk mengetahui ketepatan dari tarif yang telah ditetapkan pada Poli Penyakit Dalam untuk menutupi biaya yang dikeluarkan pada saat pelayanan terjadi. Sehingga dapat diketahui tarif yang ditetapkan *underpricing* atau *overpricing*. Analisis lanjutan dengan cara melakukan perhitungan akurat terkait dengan biaya yang dikeluarkan untuk setiap layanan yang ada di Poli Penyakit Dalam dengan cara melakukan perhitungan *unit cost*.

Menurut Marvia (2011), *Activity Based Costing (ABC)* adalah metode ideal bagi rumah sakit karena mampu mengukur biaya per aktivitas secara akurat. Penggunaan berbagai pemicu biaya (*cost drivers*) dalam sistem ini memastikan pembebanan biaya *overhead* menjadi jauh lebih tepat. Oleh karena itu, penerapan ABC di Poli Penyakit Dalam dengan menelusuri biaya dari aktivitas pelayanan langsung dan penunjangnya diharapkan dapat menjadi solusi untuk penentuan tarif yang lebih akurat.

## **2. KAJIAN TEORITIS**

### **A. Unit cost (Harga Pokok Produk)**

*Unit cost* atau harga pokok produk adalah total biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan satu unit produk atau jasa. Perhitungan ini mencakup semua biaya yang terkait dengan proses produksi, baik yang bersifat langsung maupun tidak langsung. Informasi ini sangat krusial bagi manajemen dalam pengambilan keputusan strategis seperti penentuan harga jual, pengendalian biaya, dan evaluasi profitabilitas produk.

*Unit cost* merupakan "total biaya yang terkait dengan unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi" (Horngren, Datar, & Rajan, 2018). Konsep ini membantu perusahaan untuk memahami struktur biaya dari setiap produk secara individual, sehingga memungkinkan analisis yang lebih mendalam terhadap efisiensi operasional. Tanpa pemahaman yang akurat mengenai *unit cost*, sebuah perusahaan akan kesulitan dalam menetapkan harga yang kompetitif namun tetap menguntungkan.

### **B. Sistem Activity Based Costing**

Dalam pandangan Carter (2009), *Activity-Based Costing (ABC)* menawarkan cara penelusuran biaya yang lebih menyeluruh. Metode ini mengakui bahwa banyak biaya tidak disebabkan oleh volume produksi semata. Menurut pandangan Hansen dan Mowen (2009), esensi dari metode *activity-based costing* terletak pada kemampuannya untuk menelusuri biaya ke produk. Proses penelusuran ini dilakukan dengan mengidentifikasi pemicu biaya (*cost drivers*) yang muncul dari setiap aktivitas, di mana keseluruhan konsep ini terbagi dalam dua dimensi, yaitu dimensi proses dan dimensi biaya.

Dimensi proses, atau disebut juga *process value analysis*, memberikan jawaban atas tiga pertanyaan kunci terkait suatu aktivitas: mengapa dilakukan, apa yang dilakukan, dan seberapa baik kinerjanya. Fokus utamanya adalah efisiensi, yaitu dengan mengurangi biaya yang tidak bernilai tambah dan secara konsisten mengukur upaya perbaikan yang berkelanjutan. Dimensi biaya hanya berfokus pada "apa" yang dilakukan. Dimensi ini bertujuan untuk meningkatkan akurasi pembebanan biaya dengan cara menyediakan informasi rinci mengenai biaya sumber daya, aktivitas, dan objek biaya yang relevan.

### **C. Karakteristik dan Struktur Biaya di Rumah Sakit**

Secara umum, biaya di rumah sakit dapat diklasifikasikan ke dalam dua kategori utama: biaya langsung (*direct costs*) dan biaya tidak langsung (*indirect costs* atau

*overhead*). Biaya langsung adalah semua pengeluaran yang dapat ditelusuri secara langsung ke suatu objek biaya tertentu, seperti pasien, departemen, atau layanan medis spesifik. Biaya ini cenderung bersifat variabel, artinya besarnya berfluktuasi seiring dengan volume layanan yang diberikan (Zimmerman & Wasley, 2014).

Biaya tidak langsung atau biaya overhead adalah semua biaya yang dikeluarkan untuk menunjang keseluruhan operasional rumah sakit dan tidak dapat diatribusikan secara langsung ke satu pasien atau layanan. Biaya ini seringkali merupakan komponen terbesar dari total biaya rumah sakit, seringkali mencapai 70-80% dari total pengeluaran operasional (Kementerian Kesehatan Republik Indonesia, 2023). Tantangan terbesar dalam akuntansi biaya rumah sakit adalah mengalokasikan biaya overhead yang masif ini secara adil dan logis ke setiap layanan yang dihasilkan. Kesalahan dalam alokasi ini dapat menciptakan distorsi informasi biaya yang serius (Maulida, Mukaram, & Hidayat, 2023).

### 3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Penelitian ini dilaksanakan di Rumah Sakit Universitas Brawijaya yang dimulai pada bulan Maret 2025. Penelitian ini menggunakan dua jenis sumber data, yaitu data primer dan data sekunder. Data primer dikumpulkan melalui observasi serta wawancara dengan pihak-pihak terkait di Rumah Sakit Universitas Brawijaya. Sementara itu, data sekunder meliputi laporan keuangan dan catatan operasional yang didapatkan dari unit-unit terkait di rumah sakit. Pada penelitian ini yang menjadi populasi adalah seluruh pelayanan, yakni 95 layanan yang ada di Poli Penyakit Dalam. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling*. Kriteria yang digunakan adalah pelayanan dengan frekuensi kunjungan tertinggi selama tahun 2024, dengan asumsi bahwa pelayanan tersebut memiliki kontribusi signifikan terhadap kinerja operasional dan keuangan rumah sakit. Peneliti mengambil 5 layanan teratas dengan frekuensi tertinggi. Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah wawancara dan dokumentasi.

Analisis data dilakukan melalui langkah-langkah berikut: 1) Menghimpun data keuangan dan operasional yang relevan; 2) Memetakan seluruh biaya atau sumber daya yang digunakan oleh Poli Penyakit Dalam; 3) Mengidentifikasi dan mengklasifikasikan seluruh aktivitas pelayanan beserta levelnya; 4) Menetapkan pemicu biaya (*cost driver*) yang paling tepat untuk setiap aktivitas; 5) Menghitung total biaya yang terakumulasi pada setiap pusat aktivitas; 6) Membebankan biaya dari setiap pusat aktivitas ke masing-masing layanan (produk); 7) Menghitung biaya satuan (*unit cost*) untuk setiap layanan yang disediakan; dan 8) Membandingkan hasil perhitungan *unit cost* metode ABC dengan tarif yang berlaku di rumah sakit untuk ditarik kesimpulan.

### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

#### A. Perhitungan *Unit cost* Poli Penyakit Dalam Rumah Sakit Universitas Brawijaya *Biaya Langsung*

Biaya langsung (*direct cost*) merupakan biaya yang dapat diidentifikasi dan dibebankan secara langsung kepada pasien atau tindakan medis tertentu tanpa memerlukan alokasi lebih lanjut (Mulyadi, 2018; Supriyono, 2002). Biaya langsung mencakup biaya obat, biaya bahan medis habis pakai, dan biaya jasa pelayanan dokter.

**Tabel 1. Rincian Biaya Obat per Produk Layanan Poli Penyakit Dalam**

No	Produk Layanan	Nama Obat	Nominal (Rp)
----	----------------	-----------	--------------

1	Injeksi Intraartikular Manas (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3	Triamcinolone acetonide 15mg	94.500,00
2	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3	Triamcinolone acetonide 15mg	94.500,00
3	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3	Triamcinolone acetonide 30mg	189.000,00
4	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK	Lidokain 4 Ampul	10.000,00
5	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3	Triamcinolone acetonide 7mg	44.100,00

Sumber: Hasil wawancara

**Tabel 2. Rincian Biaya BMHP Per Produk Layanan Poli Penyakit Dalam**

No	Produk Layanan	Nama Obat	Volume	Satuan	Nominal (Rp)
1	Injeksi Intraartikular Manas (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3	S spuit 1 cc	1	Buah	3.750,00
		Niddle 1 cc	1	Buah	1.300,00
		Alkohol Swab	2	Buah	1.000,00
		Plasterin	2	Lembar	320,00
		Sarung tangan non steril	2	Pasang	7.400,00
		Sarung tangan steril	1	Pasang	5.350,00
		<b>Total</b>			
2	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3	S spuit 1 cc	1	Buah	3.750,00
		Niddle 1 cc	1	Buah	1.300,00
		Alkohol Swab	2	Buah	1.000,00
		Plasterin	2	Lembar	320,00
		Sarung tangan non steril	2	Pasang	7.400,00
		Sarung tangan steril	1	Pasang	5.350,00
		<b>Total</b>			
3	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3	S spuit 1 cc	1	Buah	3.750,00
		Niddle 1 cc	1	Buah	1.300,00
		Alkohol Swab	2	Buah	1.000,00
		Plasterin	2	Lembar	320,00
		Sarung tangan non steril	2	Pasang	7.400,00
		Sarung tangan steril	1	Pasang	5.350,00
		<b>Total</b>			
4	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK	S spuit 10 cc	1	Buah	3.000,00
		S spuit 20 cc	1	Buah	3.400,00
		Perfusor	1	Buah	123.000,00
		Three Way	1	Buah	5.000,00
		Venflon No. 16 G	1	Buah	10.000,00
		Bloodset	1	Buah	13.500,00
		Alkohol swap	3	Buah	1.500,00
		Plasterin	3	Buah	480,00
		Hypafix	10	cm	4.200,00
		Urobag	1	Buah	9.000,00
		Sarung tangan steril	1	Pasang	5.350,00

		Sarung tangan non steril	1	Pasang	3.700,00
		<b>Total</b>			<b>182.130,00</b>
5	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3	Sprit 1 cc	1	Buah	3.750,00
		Niddle 1 cc	1	Buah	1.300,00
		Alkohol Swab	2	Buah	1.000,00
		Plasterin	2	Lembar	320,00
		Sarung tangan non steril	2	Pasang	7.400,00
		Sarung tangan steril	1	Pasang	5.350,00
		<b>Total</b>			

Sumber: Hasil Wawancara

**Tabel 3. Rincian Biaya Jasa Pelayanan Per Produk Layanan Poli Penyakit Dalam**

No	Produk Layanan	Tarif (Rp)	Proporsi Jaspel	Nominal (Rp)
1	Injeksi Intraartikular Manus (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3	1.500.000	40%	600.000,00
2	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3	1.500.000	40%	600.000,00
3	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3	1.500.000	40%	600.000,00
4	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK	450.000	40%	180.000,00
5	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3	650.000	40%	260.000,00

Sumber: Hasil Wawancara

**Tabel 4. Biaya Langsung per Produk Layanan Poli Penyakit Dalam**

No.	Biaya Langsung	Injeksi Intraartikular Manus (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3 (Rp)	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3 (Rp)	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3 (Rp)	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK (Rp)	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3 (Rp)
1	Obat	94.500,00	94.500,00	189.000,00	10.000,00	44.100,00
2	BMHP	19.120,00	19.120,00	19.120,00	182.130,00	19.120,00
3	Jasa Pelayanan	600.000,00	600.000,00	600.000,00	180.000,00	260.000,00
	<b>Total</b>	<b>713.620,00</b>	<b>713.620,00</b>	<b>808.120,00</b>	<b>372.130,00</b>	<b>323.220,00</b>

Sumber: Hasil Wawancara

### Biaya Tidak Langsung

Biaya tidak langsung (*indirect cost*) merupakan biaya yang memberikan manfaat bagi lebih dari satu unit pelayanan atau pasien secara bersamaan sehingga tidak dapat ditelusuri secara langsung ke suatu tindakan atau pasien tertentu. Biaya ini memerlukan dasar pembebanan (*cost driver*) untuk dialokasikan secara proporsional ke setiap *unit cost* (Mulyadi, 2018) (Garrison et al., 2018). Pembebanan dilakukan dengan mengidentifikasi besaran biaya yang dikeluarkan oleh Rumah Sakit Universitas Brawijaya secara keseluruhan untuk biaya tidak langsung. Setelah diketahui jumlah biaya tidak langsung

yang dikeluarkan rumah sakit, maka perlu dilakukan alokasi biaya ke Poli Penyakit Dalam. Alokasi tersebut menggunakan dasar pembebanan yang berbeda tergantung karakteristik biayanya.

**a. Identifikasi biaya tidak langsung**

1) Biaya Pegawai

Pembebanan biaya pegawai diambil dari gaji pegawai per unit pelayanan. Gaji merupakan kompensasi tetap yang diterima pegawai terlepas dari jumlah pasien atau volume pelayanan yang dilayani unit tersebut, sehingga sifatnya tetap (*fixed cost*) dan memberikan manfaat bagi seluruh aktivitas unit layanan secara bersamaan. Dasar pembebanan (*cost driver*) biaya pegawai untuk Poli Penyakit Dalam adalah jumlah gaji pegawai Poli Penyakit Dalam yang dibayarkan oleh rumah sakit. Rumah Sakit Universitas Brawijaya pada tahun 2024 membayarkan sejumlah Rp1.900.000,00 untuk pegawai Poli Penyakit Dalam.

2) Biaya kebersihan

Biaya kebersihan menggunakan *cost driver* luas ruangan karena besarnya usaha dan sumber daya yang dibutuhkan untuk membersihkan area sangat dipengaruhi oleh seberapa luas ruangan tersebut. Ruangan yang lebih besar memerlukan waktu kerja petugas, penggunaan bahan pembersih, dan frekuensi kegiatan kebersihan yang lebih banyak dibanding ruangan yang lebih kecil. Oleh karena itu, luas ruangan menjadi dasar alokasi yang paling logis dan mudah diukur untuk membagi biaya kebersihan ke tiap unit layanan. Pada tahun 2024 Rumah Sakit Universitas Brawijaya mengeluarkan Rp1.273.183.355,00 untuk pembersihan pada lantai seluas 19.441,36m<sup>2</sup>. Biaya kebersihan per meter persegi sejumlah Rp65.488,39 yang didapatkan dari pembagian antara biaya keseluruhan dibagi dengan luas keseluruhan lantai rumah sakit yang dibersihkan. Poli Penyakit Dalam RSUD memiliki luas lantai sebesar 15,40 m<sup>2</sup> dikalikan dengan biaya kebersihan per meter sejumlah Rp65.488,39 maka biaya kebersihan untuk Poli Penyakit Dalam RSUD sebesar Rp1.008.521,20.

3) Biaya air

Pembebanan biaya air termasuk dalam kategori biaya tidak langsung yang dialokasikan menggunakan *cost driver* volume penggunaan air (meter kubik) per unit layanan. Rumah sakit menghitung total tagihan air periode tertentu kemudian membaginya dengan total pemakaian air seluruh unit untuk memperoleh tarif per meter kubik, selanjutnya dikalikan dengan volume pemakaian air masing-masing unit layanan yang tercatat pada sub-meter atau estimasi proporsional.

Namun, Rumah Sakit Universitas Brawijaya tidak memiliki data spesifik mengenai jumlah pemakaian air untuk setiap unit secara terpisah, maka alokasi biaya penggunaan air dilakukan menggunakan proporsi pendapatan per unit. Metode ini didasarkan pada asumsi yang logis bahwa tingkat pendapatan sebuah unit berbanding lurus dengan tingkat aktivitas dan konsumsi sumber dayanya. Unit yang menghasilkan pendapatan lebih besar, seperti Poli Penyakit Dalam yang merupakan penyumbang 15,5% diasumsikan melayani lebih banyak pasien yakni 2 teratas poli dengan pasien terbanyak dan melakukan lebih banyak prosedur. Otomatis Poli Penyakit Dalam menggunakan lebih banyak air untuk keperluan sanitasi, sterilisasi alat, dan kebersihan umum. Dengan demikian, dalam kondisi ketiadaan data meteran individual, penggunaan pendapatan sebagai dasar alokasi menjadi pendekatan yang paling rasional dan adil untuk membebankan biaya air. Pada tahun 2024 Rumah Sakit Universitas Brawijaya membayar sebesar Rp5.031.500 untuk air. Pendapatan Poli Penyakit Dalam sebesar 15,5% dari pendapatan keseluruhan rumah sakit. Biaya air untuk Poli Penyakit Dalam sejumlah Rp779.960,50 dari pembayaran air

sebesar Rp5.031.500 dikali dengan pendapatan Poli Penyakit Dalam sebesar 15,5%.

4) Biaya listrik

Pembebanan biaya listrik termasuk dalam kategori biaya tidak langsung yang dialokasikan menggunakan *cost driver* volume penggunaan listrik (kilowatt-hour/kWh) per unit layanan. Rumah sakit menghitung total tagihan listrik periode tertentu kemudian membaginya dengan total pemakaian listrik seluruh unit untuk memperoleh tarif per kWh, selanjutnya dikalikan dengan volume pemakaian listrik masing-masing unit layanan yang tercatat pada sub-meter atau estimasi proporsional. Namun, Rumah Sakit Universitas Brawijaya tidak memiliki data spesifik mengenai jumlah penggunaan listrik per unit layanan, sehingga untuk menentukan jumlah penggunaan listrik di Poli Penyakit Dalam menggunakan rata-rata penggunaan listrik tiap unit dengan memperhatikan fasilitas serta alat kesehatan yang digunakan di setiap unit. Pada tahun 2024 Rumah Sakit Universitas Brawijaya mengeluarkan biaya listrik sebesar Rp1.584.596.250,00. Poli Penyakit Dalam memiliki rata-rata penggunaan listrik sebesar 1% dari keseluruhan listrik yang digunakan RSUD. Jumlah listrik yang dipakai oleh Poli Penyakit Dalam adalah sebesar Rp15.845.962,50 dari tagihan listrik sebesar Rp1.584.596.250,00 dikali dengan proporsi penggunaan listrik untuk Poli Penyakit Dalam sebesar 1%.

5) Biaya pemeliharaan fasilitas

Biaya pemeliharaan fasilitas dialokasikan melalui *cost driver* jumlah pengeluaran rumah sakit untuk melakukan pemeliharaan di unit tersebut. Pada tahun 2024 Rumah Sakit Universitas Brawijaya dalam rangka memelihara fasilitas-fasilitas yang ada di Poli Penyakit Dalam mengeluarkan biaya sejumlah Rp6.249.100,00. Oleh karena itu, biaya pemeliharaan yang dibebankan pada Poli Penyakit Dalam adalah sebesar Rp6.249.100,00.

6) Biaya penyusutan fasilitas

Biaya penyusutan fasilitas diklasifikasikan sebagai biaya tidak langsung karena aset-aset ini umumnya berfungsi sebagai sumber daya bersama (*shared resources*) yang mendukung operasional banyak layanan. Oleh karena sifatnya yang mendukung keseluruhan aktivitas, biaya penyusutan harus diakumulasikan terlebih dahulu kemudian dialokasikan ke berbagai layanan. *Cost driver* yang digunakan untuk pembebanan biaya penyusutan fasilitas adalah dengan mengidentifikasi terlebih dahulu peralatan yang digunakan di Poli Penyakit Dalam. Kemudian dihitung total penyusutan dalam satu tahun. Pada tahun 2024, Poli Penyakit Dalam mempunyai peralatan dengan nilai Rp3.053.884.325,00. Berdasarkan laporan data aset RSUD, peralatan tersebut mengalami penyusutan untuk tahun 2024 sebesar 235.451.494,00.

**Tabel 5. Biaya Penyusutan Fasilitas Poli Penyakit Dalam**

No.	Uraian	Kuantitas	Beban Amortisasi Periode Ini (Rp)
1	Nebulizer	10	417.640,00
2	Ultrasonic Nebulizer	4	1.274.766,00
3	Ultra Sono Graphy (USG) Internal Medicine	1	105.343.916,00
4	Ventilator Internal Medicine	2	-
5	Defibrilator	4	113.607.240,00
6	Infusion Warmer For Blood	200	8.921.600,00
7	Pulse Oxymetry	5	747.060,00
8	Vital Sign Monitor	1	5.139.272,00

No.	Uraian	Kuantitas	Beban Amortisasi Periode Ini (Rp)
	<b>Total</b>	<b>227</b>	<b>235.451.494,00</b>

Sumber: Data Penyusutan Aset Rumah Sakit Universitas Brawijaya Tahun 2024

**Tabel 6. Alokasi Biaya Tidak Langsung untuk Poli Penyakit Dalam**

Elemen Biaya	Jumlah (Rp)	Cost driver	BTL Poli PD (Rp)
Biaya Pegawai	1.391.350.000,00	Jumlah pegawai Poli Penyakit Dalam	1.900.000,00
Biaya Kebersihan	1.273.183.355,00	Luas lantai sebesar 15,40 m <sup>2</sup>	1.008.521,20
Biaya Air	5.031.500,00	Proporsi pendapatan 15,5%	779.960,50
Biaya Listrik	1.584.596.250,00	Proporsi Pemakaian Listrik 1%	15.845.962,50
Biaya Pemeliharaan Fasilitas	64.648.687,00	Buk Kas Umum	6.249.100,00
Biaya Penyusutan Fasilitas	3.053.884.325,00	Kartu Inventaris Barang	235.451.494,00
<b>Total</b>	<b>7.372.694.117,00</b>		<b>261.235.038,20</b>

Sumber: Data diolah

Alokasi Biaya Tidak Langsung pada tabel di atas merupakan hasil alokasi biaya tidak langsung yang dikeluarkan oleh Rumah Sakit Universitas Brawijaya secara keseluruhan, kemudian dikalikan dengan *cost driver* yang sesuai dengan masing-masing biaya untuk dialokasikan ke unit layanan yakni Poli Penyakit Dalam. Hasil biaya tidak langsung sejumlah Rp261.235.038,20 untuk unit layanan Poli Penyakit Dalam, akan dialokasikan ke masing-masing produk layanan yang ada di Poli Penyakit Dalam.

**b. Alokasi biaya tidak langsung ke produk pelayanan**

1) Perhitungan *Cost driver* Menggunakan Metode RVU

Alokasi biaya tidak langsung ke produk layanan yang mencakup biaya pegawai, biaya listrik, biaya air, biaya kebersihan, biaya pemeliharaan fasilitas, dan biaya penyusutan fasilitas dibebankan ke setiap produk menggunakan metode RVU (*Relative Value Unit*). Menurut Amir (2011) dan Baadh (2016) Metode RVU merupakan instrumen yang berguna dalam proses alokasi biaya, khususnya untuk jasa layanan yang mengonsumsi fasilitas atau aktivitas yang bersifat homogen. Masing-masing *cost driver* memiliki komposisi besaran yang berbeda-beda tergantung unitnya. RVU yang digunakan dalam perhitungan *unit cost* di Poli Penyakit Dalam menggunakan komposisi waktu, kompleksitas dan kompetensi dengan total ketiga komponen tersebut adalah 100. Masing-masing layanan di Poli Penyakit Dalam akan diisikan nilai waktu, kompleksitas, dan kompetensi dengan nilai indeks 1-100.

**Tabel 7. RVU Unit Poli Penyakit Dalam Rumah Sakit Universitas Brawijaya**

No.	Aktivitas	Cost driver
1.	Waktu	10
2.	Kompleksitas	40
3.	Kompetensi	50

Sumber: Data primer hasil wawancara

Hasil pengisian RVU untuk Poli Penyakit Dalam menunjukkan bahwa layanan Poli Penyakit Dalam membutuhkan kompetensi yang tinggi dan prosedur tindakan yang

kompleks. Namun tidak terlalu berorientasi pada kecepatan waktu. Perhitungan *Relative Value Unit* (RVU) harus dikalikan dengan volume pelayanan. RVU per layanan hanya merepresentasikan bobot relatif sumber daya (waktu, kompleksitas, kompetensi) yang dibutuhkan untuk satu kali pelaksanaan layanan saja. Bobot relatif tersebut harus disesuaikan dengan frekuensi layanan yang dilakukan, yaitu volume pelayanan. Penyesuaian ini perlu dilakukan agar bobot relatif dapat digunakan sebagai dasar alokasi biaya total unit secara adil. Perkalian ini menghasilkan total RVU, sebuah nilai yang secara akurat mencerminkan total konsumsi sumber daya aktual dari setiap jenis layanan selama periode tertentu. Penggunaan RVU sebagai *cost driver*, dapat membagi total biaya tidak langsung per unit layanan dan memastikan setiap produk layanan dibebankan biaya secara proporsional sesuai dengan kompleksitas dan kuantitas pelaksanaannya, sehingga penentuan *unit cost* menjadi akurat.

**Tabel 8. Perhitungan RVU Per Produk Layanan Poli Penyakit Dalam Rumah Sakit Universitas Brawijaya**

N o.	Produk Layanan	Volume Pelayan an	Biaya Berdasar <i>Cost driver</i>			Total RVU	RVUx Volume	Propo rsi
			Tim e	Complex ity	Compete ncy			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=4+5 +6	(8)=3x7	(9)=8/ Total (8)
			10	40	50			
1	Injeksi Intraartikular Manus (CTS/DQ/GTS /IP) Kamar 3	240,00	30,0 0	100,00	100,00	9300,00	2.232.000, 00	2,15%
2	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERIT D) Kamar 3	240,00	30,0 0	100,00	100,00	9300,00	2.232.000, 00	2,15%
3	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3	240,00	30,0 0	100,00	100,00	9300,00	2.232.000, 00	2,15%
4	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK	200,00	90,0 0	90,00	90,00	9000,00	1.800.000, 00	1,73%
5	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3	151,00	30,0 0	100,00	100,00	9300,00	1.404.300, 00	1,35%

Sumber: Data diolah

Hasil perhitungan RVU pada tabel di atas menunjukkan bahwa setiap produk layanan memiliki proporsi yang berbeda-beda untuk dialokasikan biaya tidak langsung dari unit layanan Injeksi Intraartikular Manas (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3 mendapatkan proporsi alokasi 2,15%, Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3 memiliki proporsi 2,15%, Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3 memiliki proporsi 2,15%, Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK memiliki proporsi 1,73%, dan Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3 memiliki proporsi 1,35%. Persentase proporsi per produk layanan akan dikalikan dengan total biaya tidak langsung dari unit layanan Poli Penyakit Dalam yakni sebesar Rp261.235.038,20.

2) Alokasi Biaya Tidak Langsung Menggunakan *Cost driver*

Setelah didapatkan proporsi *Relative Value Unit* per produk layanan, maka akan dihitung alokasi biaya tidak langsung dengan mengalikan Jumlah Biaya Tidak Langsung pada unit layanan Poli Penyakit Dalam dengan proporsi produk layanan tersebut. Total perkalian tersebut akan dibagi dengan volume pelayanan dari masing-masing layanan.

**Tabel 9. Biaya Tidak Langsung per Produk Layanan Poli Penyakit Dalam**

No.	Elemen Biaya	Jumlah (Rp)	Biaya Tidak Langsung per Layanan				
			Injeksi Intraartikular Manas (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3 (Rp)	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3 (Rp)	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3 (Rp)	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK (Rp)	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3 (Rp)
	<i>Cost driver</i>		2,15%	2,15%	2,15%	1,73%	1,35%
1	Biaya Pegawai	1.900.000,00	40.850,00	40.850,00	40.850,00	32.870,00	25.650,00
2	Biaya Kebersihan	1.008.521,20	21.683,21	21.683,21	21.683,21	17.447,42	13.615,04
3	Biaya Air	779.960,50	16.769,15	16.769,15	16.769,15	13.493,32	10.529,47
4	Biaya Listrik	15.845.962,50	340.688,19	340.688,19	340.688,19	274.135,15	213.920,49
5	Biaya Pemeliharaan Fasilitas	6.249.100	134.355,65	134.355,65	134.355,65	108.109,43	84.362,85
6	Biaya Penyusutan Fasilitas	235.451.494,00	5.062.207,12	5.062.207,12	5.062.207,12	4.073.310,85	3.178.595,17
	<i>Volume Pelayanan</i>		240	240	240	200	151
	<b>Total</b>	<b>261.235.038,20</b>	<b>23.402,31</b>	<b>23.402,31</b>	<b>23.402,31</b>	<b>22.596,83</b>	<b>23.355,45</b>

Sumber: Data diolah

Hasil perhitungan alokasi biaya tidak langsung ke produk layanan menggunakan metode RVU didapatkan bahwa biaya tidak langsung untuk layanan Injeksi Intraartikular Manas (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3 sebesar Rp23.402,31, Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3 sebesar Rp23.402,31, Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3 sebesar Rp23.402,31, Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK sebesar Rp22.596,83, dan Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3 sebesar Rp23.355,45.

**Unit cost Pelayanan Penyakit Dalam**

**Tabel 10. Hasil Perhitungan Unit cost Pelayanan Poli Penyakit Dalam**

No.	Elemen Biaya	Injeksi Intraartikular Manas (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3 (Rp)	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3 (Rp)	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3 (Rp)	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK (Rp)	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3 (Rp)
	<i>Biaya Langsung</i>					
1	Obat	94.500,00	94.500,00	189.000,00	10.000,00	44.100,00
2	BMHP	19.120,00	19.120,00	19.120,00	182.130,00	19.120,00
3	Jasa Pelayanan	600.000,00	600.000,00	600.000,00	180.000,00	260.000,00
	<b>Total BL</b>	<b>713.620,00</b>	<b>713.620,00</b>	<b>808.120,00</b>	<b>372.130,00</b>	<b>323.220,00</b>
	<i>Biaya Tidak Langsung</i>					
1	Biaya Pegawai	170,21	170,21	170,21	164,35	169,87
2	Biaya Kebersihan	90,35	90,35	90,35	87,24	90,17
3	Biaya Air	69,87	69,87	69,87	67,47	69,73
4	Biaya Listrik	1.419,53	1.419,53	1.419,53	1.370,68	1.416,69
5	Biaya Pemeliharaan Fasilitas	559,82	559,82	559,82	540,55	558,69
6	Biaya Penyusutan Fasilitas	21.092,53	21.092,53	21.092,53	20.366,55	21.050,30
	<b>Total BTL</b>	<b>23.402,31</b>	<b>23.402,31</b>	<b>23.402,31</b>	<b>22.596,83</b>	<b>23.355,45</b>
	<b>Total</b>	<b>737.022,31</b>	<b>737.022,31</b>	<b>831.522,31</b>	<b>394.726,83</b>	<b>346.575,45</b>

Sumber: Data diolah

Hasil perhitungan *unit cost* untuk lima layanan dengan frekuensi terbanyak pada tahun 2024 untuk layanan Injeksi Intraartikular Manas (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3 memiliki *unit cost* sebesar Rp737.022,31, Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3 sebesar Rp737.022,31, Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3 sebesar Rp831.522,31, Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK sebesar

Rp394.726,83, dan Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3 sebesar Rp346.575,45.

**B. Perbandingan Tarif Pelayanan Poli Penyakit Dalam yang ditentukan Rumah Sakit Universitas Brawijaya dengan Hasil Perhitungan *Unit cost***

**Tabel 11. Perbandingan Tarif Pelayanan Poli Penyakit Dalam**

No.	Produk Layanan	<i>Unit cost</i> metode ABC (Rp)	Tarif RSUB (Rp)	Selisih (Rp)
1	Injeksi Intraartikular Manu (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3	737.029,20	1.500.000	762.971
2	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3	737.029,20	1.500.000	762.971
3	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3	831.529,20	1.500.000	668.471
4	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK	394.784,06	450.000	55.216
5	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3	346.629,20	650.000	303.371

Sumber: Data diolah

Berdasarkan hasil perhitungan *unit cost* menggunakan metode Activity Based Costing (ABC) pada lima jenis layanan di Poli Penyakit Dalam, diketahui bahwa seluruh hasil perhitungan *unit cost* berada di bawah tarif *existing* yang diberlakukan oleh rumah sakit. Kondisi ini menunjukkan bahwa biaya satuan aktual untuk setiap layanan lebih rendah dibandingkan dengan tarif yang saat ini ditetapkan kepada pasien. Perbedaan tarif dengan *unit cost* berasal dari margin yang telah ditetapkan RSUB. Berikut margin dari produk layanan Poli Penyakit Dalam.

**Tabel 12. Perhitungan Margin Produk Layanan Poli Penyakit Dalam**

No	Produk Layanan	<i>Unit cost</i> metode ABC (Rp)	Tarif RSUB (Rp)	Selisih (Rp)	Margin
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(4)-(3)	(6)=(5)/(4)
1	Injeksi Intraartikular Manu (CTS/DQ/GTS/IP) Kamar 3	737.029,20	1.500.000	762.971	50,86%
2	Injeksi Intraartikular Pedis (PL/IP/PERITD) Kamar 3	737.029,20	1.500.000	762.971	50,86%
3	Injeksi Intraartikular Shoulder Kamar 3	831.529,20	1.500.000	668.471	44,56%
4	Pungsi Ascites Dokter Spesialis Penyakit Dalam NK	394.784,06	450.000	55.216	12,27%
5	Injeksi Intraartikular Elbow (TENN/GAL) Kamar 3	346.629,20	650.000	303.371	46,67%
<b>Rata-rata</b>					<b>41,05%</b>

Sumber: Data diolah

Hasil perhitungan menunjukkan bahwa rata-rata margin yang diperoleh dari kelima layanan di Poli Penyakit Dalam mencapai sekitar 41,05%. Margin yang relatif terlalu tinggi. Menurut Wakil Direktur Keuangan dan SDM Rumah Sakit Universitas Brawijaya, margin tarif seharusnya berkisar 20%. Namun hasil perhitungan *unit cost* menunjukkan margin yang cukup tinggi yang ini mengindikasikan adanya *overpricing* pada layanan

tersebut. Kondisi *overpricing* menunjukkan bahwa tarif yang ditetapkan lebih tinggi dibandingkan dengan biaya riil pelayanan yang dikeluarkan oleh rumah sakit.

Apabila kondisi *overpricing* ini dipertahankan, maka dampak positif yang dapat diperoleh rumah sakit adalah meningkatnya kemampuan rumah sakit dalam menutup biaya operasional, memperkuat keberlanjutan keuangan, serta menyediakan ruang fiskal untuk pengembangan fasilitas dan peningkatan mutu pelayanan. Namun demikian, dari perspektif aksesibilitas dan keadilan pelayanan, tarif yang terlalu tinggi berpotensi menurunkan daya jangkau masyarakat terhadap layanan kesehatan, khususnya bagi kelompok pasien dengan kemampuan ekonomi terbatas, serta dapat menurunkan daya saing rumah sakit dibandingkan dengan rumah sakit sejenis.

Meskipun margin yang tinggi menunjukkan bahwa pendapatan yang diperoleh dari tarif pelayanan mampu menutupi seluruh biaya operasional dan bahkan menghasilkan sisa laba yang signifikan, kondisi tersebut tidak selalu mencerminkan keberlanjutan kinerja keuangan rumah sakit. Penetapan tarif yang berada pada kondisi *overpricing* berpotensi menurunkan daya saing rumah sakit dibandingkan dengan fasilitas pelayanan kesehatan sejenis, khususnya dalam konteks persaingan pelayanan rawat jalan. Tarif yang relatif lebih tinggi dapat mengurangi minat masyarakat untuk memanfaatkan layanan rumah sakit, yang pada akhirnya berdampak pada penurunan jumlah kunjungan pasien.

Sebaliknya, apabila hasil perhitungan *unit cost* menunjukkan bahwa tarif pelayanan lebih rendah dibandingkan dengan biaya riil yang dikeluarkan (*underpricing*), maka rumah sakit berisiko mengalami kerugian operasional secara berkelanjutan. Kondisi *underpricing* dapat berdampak pada menurunnya kemampuan rumah sakit dalam menjaga kualitas pelayanan, keterbatasan dalam pemeliharaan sarana dan prasarana, serta terganggunya keberlanjutan finansial rumah sakit dalam jangka panjang.

Penerapan metode *Activity Based Costing* (ABC) dalam penelitian ini terbukti memberikan gambaran yang lebih akurat terkait struktur biaya pelayanan di Poli Penyakit Dalam RSUD, karena metode ini mengalokasikan biaya berdasarkan aktivitas nyata yang terjadi selama proses pelayanan. Dengan pendekatan ABC, rumah sakit dapat mengidentifikasi secara jelas aktivitas yang paling banyak menyerap sumber daya dan membandingkannya secara langsung dengan tarif yang berlaku. Akurasi perhitungan *unit cost* tersebut menjadi dasar penting dalam menilai ketepatan tarif pelayanan, apakah berada dalam kondisi *underpricing*, tepat biaya (*cost-reflective*), atau *overpricing*, sehingga dapat mendukung pengambilan keputusan manajerial yang lebih rasional dan berbasis data dalam penetapan tarif layanan.

### C. Penerapan Model Perhitungan *Unit cost* pada Pelayanan Rawat Jalan

Perhitungan *unit cost* pada pelayanan Poli Penyakit Dalam yang dilakukan dalam penelitian ini pada prinsipnya tidak bersifat spesifik dan eksklusif terhadap satu jenis layanan klinis tertentu. Model perhitungan yang digunakan, khususnya dengan pendekatan *Activity-Based Costing* (ABC), dibangun berdasarkan identifikasi aktivitas pelayanan dan pembebanan biaya sesuai dengan konsumsi sumber daya, sehingga memiliki karakteristik yang bersifat generik dan dapat diterapkan pada pelayanan rawat jalan lainnya di rumah sakit.

Secara operasional, alur pelayanan di berbagai poli rawat jalan Rumah Sakit Universitas Brawijaya pada umumnya memiliki kesamaan tahapan, yaitu pendaftaran pasien, pemeriksaan medis oleh dokter, pemberian tindakan medis sederhana apabila diperlukan, pelayanan farmasi, serta dukungan aktivitas penunjang dan administrasi. Kesamaan alur pelayanan tersebut menyebabkan jenis aktivitas dan struktur biaya yang timbul relatif serupa, meskipun terdapat perbedaan pada intensitas pelayanan,

kompleksitas tindakan, serta penggunaan sumber daya pada masing-masing poli.

Pendekatan *Activity-Based Costing* membuat perbedaan karakteristik antar poli dapat diakomodasi melalui penyesuaian *cost driver* yang relevan, seperti jumlah kunjungan pasien, waktu pelayanan dokter, jumlah tindakan, dan jumlah resep. Oleh karena itu, hasil perhitungan *unit cost* pada Poli Penyakit Dalam dapat dijadikan sebagai model atau referensi awal dalam melakukan perhitungan *unit cost* pada poli lainnya, dengan melakukan penyesuaian terhadap volume aktivitas dan konsumsi sumber daya sesuai dengan karakteristik masing-masing layanan.

Hal yang paling penting dalam perhitungan *unit cost* menggunakan pendekatan *Activity Based Costing* untuk layanan lainnya adalah: 1) Mengidentifikasi aktivitas yang dilakukan dalam pelayanan; 2) Mengklasifikasikan biaya pada aktivitas; 3) Mengidentifikasi *cost driver*; dan 4) Data yang dibutuhkan untuk perhitungan tarif *cost driver* harus lengkap, diantaranya seperti volume pelayanan, jumlah pegawai, luas bangunan, penggunaan listrik dan air, dan lain-lain.

Penerapan model perhitungan *unit cost* yang seragam pada seluruh poli rawat jalan memberikan manfaat strategis bagi rumah sakit, antara lain meningkatkan konsistensi dan transparansi dalam pengelolaan biaya pelayanan, memudahkan evaluasi kinerja keuangan antar unit pelayanan, serta menjadi dasar yang kuat dalam penetapan tarif layanan yang lebih adil dan berbasis biaya riil.

## 5. KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini menghitung *unit cost* pada Rumah Sakit Universitas Brawijaya dengan mengambil sampel lima produk layanan yang memiliki frekuensi tertinggi di Poli Penyakit Dalam. Hasil analisis menunjukkan bahwa seluruh perhitungan *unit cost* menggunakan metode *Activity Based Costing* (ABC) berada pada nilai yang lebih rendah dibandingkan dengan tarif yang saat ini diberlakukan. Temuan tersebut menunjukkan bahwa sistem tarif yang diterapkan sudah memberikan keuntungan bagi rumah sakit. Kondisi ini juga menggambarkan kemampuan rumah sakit dalam mengendalikan biaya operasional secara efektif tanpa menurunkan mutu pelayanan kepada pasien.

Hasil perhitungan yang akurat melalui metode ABC memberikan dasar yang kuat bagi manajemen dalam penyusunan strategi tarif yang lebih realistis dan berbasis data aktual. Dengan demikian, rumah sakit dapat melakukan evaluasi tarif secara berkala untuk memastikan kesesuaiannya dengan dinamika biaya dan kebutuhan pasar. Pendekatan ini juga mendorong terciptanya keseimbangan antara efisiensi, daya saing, dan keberlanjutan finansial rumah sakit, yang pada akhirnya memperkuat posisi Rumah Sakit Universitas Brawijaya sebagai institusi pelayanan kesehatan yang profesional dan berorientasi pada mutu.

## DAFTAR REFERENSI

- Agustina, R., Dartanto, T., Sitompul, R., Susiloretni, K. A., & Suparmi. (2019). Universal health coverage in Indonesia: Concept, progress, and challenges. *The Lancet*, 393(10166), 75–102.
- Andayani, N. L. P. E., Wirajaya, I. G. A., & Suindrayasa, I. M. (2019). Analisis perbedaan

- tarif INA-CBG's dengan biaya riil pada pasien rawat inap JKN di RSUD Sanjiwani Gianyar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, 9(2), 215–225.
- Carter, W. K. (2009). *Cost accounting*. South-Western Cengage Learning.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2009). *Akuntansi manajerial (Edisi ke-8, Buku 1)*. Salemba Empat.
- Hornngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2018). *Cost accounting: A managerial emphasis (16th ed.)*. Pearson Education.
- Kementerian Kesehatan Republik Indonesia. (2014). *Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 56 Tahun 2014 tentang Klasifikasi dan Perizinan Rumah Sakit*. Kementerian Kesehatan RI.
- Kementerian Kesehatan Republik Indonesia. (2023). *Laporan kinerja Kementerian Kesehatan Tahun 2023*. Kemenkes RI.
- Marvia, E. (2011). *Analisis perhitungan unit cost pelayanan hemodialisa dengan metode activity based costing di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta (Tesis magister)*. Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
- Maulida, C. F., Mukaram, & Hidayat, T. (2023). Perhitungan tarif layanan rawat inap dengan pendekatan activity-based costing system di Rumah Sakit Paru Dr. M. Goenawan Partowidigdo. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 5(2), 793–802.
- Mulyadi. (2018). *Akuntansi biaya (Edisi ke-5)*. UPP STIM YKPN.
- Prasetyo, H. B. (2021). Analisis unit cost pelayanan rawat jalan dengan metode activity based costing sebagai dasar evaluasi tarif BPJS. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Islam*, 9(1), 56–65.
- Supriyono, R. A. (2002). *Akuntansi biaya: Pengumpulan biaya dan penentuan harga pokok (Edisi ke-2)*. BPFE.
- Susanto, A., & Wulandari, R. D. (2020). Identifikasi cost driver dalam penentuan biaya satuan rawat inap dengan pendekatan ABC system. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 22(1), 34–45.
- Wulandari, D., & Maidin, A. (2021). Disparitas tarif INA-CBGs dengan biaya riil rumah sakit. *Jurnal Manajemen Pelayanan Kesehatan*, 24(1), 12–18.
- Wulandari, D., & Santoso, A. (2019). Analisis perbandingan biaya riil dengan tarif INA-CBG's pada pasien rawat inap diabetes melitus tipe 2. *Jurnal Manajemen Kesehatan Indonesia*, 7(2), 115–123.