Jurnal Keluarga Sehat Sejahtera

Vol. 23 No. 1, Juni 2025
ISSN (print) 1693-1157; ISSN (online) 2527-9041
Journal homepage:
https://jurnal.unimed.ac.id/2012/index.php/jkss/index
DOI: 10.24114/jkss.v23i1.68298

TANTANGAN DAN PELUANG PENERAPAN *ACTIVITY-BASED COSTING* UNTUK EFISIENSI PELAYANAN KESEHATAN DI RUMAH SAKIT

May Hana Bilqis Rangkuti[1], Yeti Meliany Lubis[2], Simpati Mellyginta Sinuhaji[3]
[1,2,3] Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sumatera Utara, Medan, Indonesia

Email: mayhanabilqisrangkuti@usu.ac.id

Article History

Received: June 07, 2025

Revision: June 16, 2025

Accepted: June 26, 2025

Published: June 30, 2025

Sejarah Artikel

Diterima: 07 Juni 2025

Direvisi: 16 Juni 2025

Diterima: 26 Juni 2025

Disetujui: 30 Juni 2025

ABSTRACT

Hospitals face the challenge of delivering high-quality healthcare services while maintaining cost efficiency. One relevant managerial accounting approach is Activity-Based Costing (ABC), which allocates costs based on activities. This article examines the opportunities and challenges of implementing ABC in hospitals through a literature review of national and international journals, textbooks, and relevant regulations. The findings indicate that ABC can improve the accuracy of cost information, support cost control, and facilitate strategic decision-making. However, its implementation encounters obstacles such as the complexity of medical services, limited human resources, and the need for adequate information technology infrastructure.

Keywords: *Activity-Based Costing, hospital accounting, cost efficiency, healthcare services.*

ABSTRAK

Rumah sakit dihadapkan pada tantangan untuk memberikan layanan kesehatan berkualitas tinggi dengan tetap menjaga efisiensi biaya. Salah satu pendekatan akuntansi manajemen yang dinilai relevan adalah *Activity-Based Costing* (ABC), yang mengalokasikan biaya berdasarkan aktivitas. Artikel ini mengkaji peluang dan tantangan penerapan ABC di rumah sakit melalui kajian literatur dari jurnal nasional dan internasional, buku teks, dan regulasi terkait. Hasil kajian menunjukkan bahwa ABC dapat meningkatkan akurasi informasi biaya, mendukung pengendalian biaya, dan memfasilitasi pengambilan keputusan strategis. Namun, penerapannya menghadapi hambatan seperti kompleksitas layanan medis, keterbatasan sumber daya manusia, dan kebutuhan infrastruktur teknologi informasi.

Kata kunci: *Activity-Based Costing*, akuntansi rumah sakit, efisiensi biaya, pelayanan kesehatan.

©2025; ***How to Cite***: Rangkuti, M. H. B., Lubis, Y. M., & Sinuhaji, S. M. (2025). TANTANGAN DAN PELUANG PENERAPAN ACTIVITY-BASED COSTING UNTUK EFISIENSI PELAYANAN KESEHATAN DI RUMAH SAKIT. *JURNAL KELUARGA SEHAT SEJAHTERA*, *23*(1), 366–372. https://doi.org/10.24114/jkss.v23i1.68298

PENDAHULUAN

Rumah sakit adalah bentuk pelayanan publik dan komersial yang memainkan peran penting dalam penyediaan layanan kesehatan kepada masyarakat. Rumah sakit harus mencapai dua tujuan sekaligus sebagai akibat dari tugas ini: memberikan layanan kesehatan yang berkualitas tinggi dan memastikan keberlanjutan finansial. Sejak diberlakukannya sistem Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) melalui BPJS Kesehatan, dinamika pembiayaan rumah sakit di Indonesia semakin rumit. Sistem ini menggunakan skema tarif tetap yang didasarkan pada kelompok kasus, atau kelompok berdasarkan kasus (Kementerian Kesehatan RI, 2016), yang membatasi pendapatan rumah sakit untuk setiap kategori kasus, terlepas dari biaya aktual yang dikeluarkan. Akibatnya, pengendalian biaya sangat penting.

Kondisi ini diperparah oleh hal-hal dari luar, seperti kenaikan harga obat dan alat kesehatan, kemajuan dalam teknologi medis yang membutuhkan investasi besar, dan peningkatan kebutuhan sumber daya manusia berkualitas tinggi. WHO (2020) menyatakan bahwa rumah sakit di negara berkembang menghadapi masalah besar dalam mengoptimalkan sumber daya yang terbatas untuk memberikan pelayanan berkualitas tinggi.

Dalam situasi seperti ini, manajemen biaya menjadi salah satu komponen penting dalam manajemen rumah sakit. Seringkali, konsumsi sumber daya yang sebenarnya tidak ditentukan oleh metode perhitungan biaya konvensional yang hanya mengatur biaya tidak langsung berdasarkan jam kerja atau volume produksi (Mulyadi, 2015). Akibatnya, informasi biaya yang dihasilkan kurang akurat, yang dapat menyebabkan keputusan manajemen yang buruk.

Salah satu solusi untuk penentuan biaya yang lebih akurat adalah *Activity-Based Costing* (ABC). Metode ini mengatur biaya berdasarkan aktivitas sumber daya daripada jumlah unit yang diproduksi atau layanan yang diberikan. Akibatnya, ABC dapat mengidentifikasi tugas yang menambah atau menurunkan nilai untuk membantu manajemen bekerja lebih efisien.

Penelitian internasional menunjukkan bahwa menggunakan ABC di sektor kesehatan sangat efektif. Misalnya, penelitian yang dilakukan oleh Tsai et al. (2015) menemukan bahwa penerapan ABC di rumah sakit di Taiwan dapat mengurangi biaya layanan hingga 15% tanpa mengurangi kualitas pelayanan. Penelitian yang serupa dilakukan di Australia oleh Tan et al. (2019) menemukan bahwa ABC membantu manajemen rumah sakit membuat tarif layanan yang lebih realistis.

Namun, adopsi ABC di rumah sakit di Indonesia masih sangat terbatas. Salah satu hambatan yang dihadapi adalah kompleksitas aktivitas medis yang sulit dipahami, kekurangan ahli akuntansi manajemen, kekurangan dukungan sistem informasi yang memadai, dan ketidakmampuan manajemen dan staf medis untuk mengubah prosedur administrasi (Setiawan & Widodo, 2020).

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran menyeluruh tentang ide-ide, peluang, dan kesulitan dalam menerapkan ABC di rumah sakit. Selain itu, penelitian ini bertujuan untuk mendorong pengembangan strategi implementasi yang sesuai dengan situasi di Indonesia. Tujuan dari tulisan ini adalah untuk membantu akademisi, praktisi rumah sakit, dan pembuat kebijakan meningkatkan efisiensi layanan kesehatan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode kajian literatur sistematis (*systematic literature review*). Metode ini dipilih karena tujuan penelitian adalah mengidentifikasi, mengkaji, dan mensintesis temuan-temuan terdahulu mengenai penerapan *Activity-Based Costing* (ABC) di rumah sakit, sehingga dapat

menggambarkan peluang dan tantangan implementasinya di Indonesia tanpa melakukan pengumpulan data primer.

1. Strategi dan Proses Pengumpulan Data
   Pengumpulan literatur dilakukan dengan tahapan berikut:
   1) Identifikasi kata kunci. Kata kunci yang digunakan dalam pencarian meliputi:
      - "Activity-Based Costing" AND "hospital"
      - "ABC method" AND "healthcare management"
      - "akuntansi rumah sakit" AND "efisiensi biaya"
      - "cost management" AND "healthcare sector"
   2) Sumber data. Literatur diperoleh dari:
      - Database internasional: *Scopus*, *ScienceDirect*, *Emerald Insight*, *PubMed*.
      - Database nasional: *Garuda*, *Portal SINTA*.
      - Buku teks akuntansi manajemen dan akuntansi sektor publik/kesehatan.
      - Regulasi dan pedoman resmi Kementerian Kesehatan RI dan BPJS Kesehatan.
   3) Kriteria inklusi dan eksklusi
      - Inklusi: Artikel yang membahas penerapan atau potensi penerapan ABC di rumah sakit, diterbitkan 10 tahun terakhir (2013–2023), berbahasa Indonesia atau Inggris, dan memiliki *peer review*.
      - Eksklusi: Artikel non-akademik, artikel dengan pembahasan di luar konteks kesehatan, dan artikel yang hanya membahas teori ABC tanpa mengaitkannya ke rumah sakit.
   4) Teknik seleksi. Pencarian awal menghasilkan ±80 artikel. Setelah penyaringan berdasarkan judul, abstrak, dan kriteria inklusi dab eksklusi, diperoleh 36 artikel relevan. Selanjutnya, dilakukan *full-text review* untuk memilih 15 artikel yang menjadi sumber utama.

2. Teknik Analisis Data
   Analisis dilakukan dengan metode analisis tematik (*thematic analysis*) yang mengelompokkan temuan berdasarkan tema utama:
   - Definisi dan konsep ABC di sektor Kesehatan
   - Manfaat dan peluang penerapan ABC di rumah sakit
   - Hambatan atau tantangan implementasi ABC
   - Strategi dan rekomendasi penerapan di konteks Indonesia

   Proses analisis menggunakan pendekatan *narrative synthesis*, yaitu menggabungkan temuan dari berbagai sumber untuk membentuk pemahaman yang komprehensif, serta membandingkan praktik di negara maju dan negara berkembang.

3. Validitas dan Kredibilitas
   Untuk memastikan kredibilitas kajian:
   - Menggunakan sumber *peer-reviewed* dan regulasi resmi.
   - Melakukan *cross-check* informasi dari minimal dua sumber berbeda untuk setiap poin utama.

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Konsep dan Karakteristik *Activity-Based Costing* di Rumah Sakit

Metode *Activity-Based Costing* (ABC) adalah solusi untuk masalah sistem perhitungan biaya konvensional yang terlalu bergantung pada alokasi overhead yang didasarkan pada volume produksi atau jam kerja langsung (Cooper & Kaplan, 1991). Sistem konvensional sering menghasilkan distorsi biaya, terutama dalam organisasi seperti

rumah sakit yang memiliki struktur aktivitas yang kompleks. ABC dianggap sebagai inovasi besar dalam akuntansi manajemen kontemporer karena mampu menghubungkan biaya dengan operasi yang menggunakan sumber daya secara langsung (Kaplan & Cooper, 1998).

Rumah sakit tidak hanya menghasilkan "produk" dalam bentuk layanan medis, tetapi juga melakukan aktivitas nonmedis seperti administrasi pasien, manajemen fasilitas, dan pengadaan alat kesehatan, yang membuat penggunaan ABC di sektor kesehatan semakin relevan. Setiap aktivitas menghabiskan sumber daya dengan cara yang berbeda, jadi memilih driver biaya yang tepat sangat penting untuk mengetahui biaya. Porter dan Kaplan (2016) bahkan menghubungkan ABC dengan gagasan tentang kesehatan berbasis nilai, di mana perhitungan biaya yang tepat dapat membantu meningkatkan nilai layanan kesehatan melalui perbandingan biaya perawatan dan kualitas.

Banyak penelitian menunjukkan bahwa ABC bermanfaat bagi industri kesehatan. Eldenburg et al. (2017) menyatakan bahwa ABC dapat membantu manajemen memahami konsumsi biaya per aktivitas, yang sangat penting dalam layanan kesehatan yang kompleks. Di sisi lain, Tan et al. (2019) menyatakan bahwa ABC dapat membantu rumah sakit membedakan aktivitas bernilai tambah (value-added activities) dari aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah (non-value-added activities). Dengan demikian, ABC menjadi dasar untuk perbaikan proses.

B. Analisis Komparatif Penerapan ABC di Berbagai Negara

Beberapa studi internasional menunjukkan keberhasilan penerapan ABC di rumah sakit dengan hasil yang bervariasi tergantung pada konteks regulasi dan teknologi.

1. Taiwan – Efisiensi Tarif Layanan
   Tsai et al. (2015) menyelidiki rumah sakit di Taiwan yang menggunakan ABC untuk menghitung biaya perawatan pasien yang sebenarnya. Hasilnya menunjukkan bahwa pada beberapa layanan, perbedaan biaya aktual dengan tarif pemerintah dapat mencapai 20%. Rumah sakit menggunakan data ini untuk mengatur strategi subsidi silang mereka dan melakukan perundingan tarif dengan pihak asuransi kesehatan.
2. Australia – Eliminasi Aktivitas Non-Value-Added
   Tan et al. (2019) menemukan bahwa ABC dapat menemukan aktivitas administratif yang tidak diperlukan. Ini memungkinkan rumah sakit untuk menghilangkan proses ganda dan menghemat hingga 12% waktu kerja staf. Dengan efisiensi ini, sumber daya dapat dialokasikan untuk aktivitas klinis yang berdampak langsung pada pasien.
3. Inggris & Kanada – Transparansi Dana Publik
   Nicolini et al. (2012) menemukan bahwa penggunaan ABC di rumah sakit publik di Inggris dan Kanada membantu meningkatkan transparansi tentang bagaimana dana kesehatan digunakan. Informasi biaya yang rinci digunakan untuk mengevaluasi kinerja unit layanan dan membuktikan bahwa anggaran publik digunakan dengan efisien.
4. Perbandingan dengan Indonesia
   Rumah sakit di Indonesia menggunakan pembiayaan BPJS Kesehatan dengan tarif INA-CBG tetap, berbeda dengan negara-negara lain. Dalam situasi seperti ini, perhitungan biaya aktual sangat penting untuk menemukan kemungkinan kerugian pada jenis layanan tertentu. Namun, karena kekurangan sumber daya manusia dan teknologi, ABC belum banyak

digunakan (Setiawan & Widodo, 2020).

C. Peluang Strategis Penerapan ABC di Indonesia

Berdasarkan literatur dan kondisi di lapangan, penerapan ABC di rumah sakit Indonesia memiliki beberapa peluang utama:

1. Efisiensi Biaya dan Alokasi Sumber Daya.

   Dengan ABC, rumah sakit dapat menghitung biaya setiap aktivitas dan menghapus atau menyederhanakan aktivitas yang tidak memberikan nilai tambah. Misalnya, proses administrasi klaim BPJS yang panjang dapat dievaluasi dan dioptimalkan berdasarkan biaya.

2. Transparansi Tarif BPJS.

   Dengan menggunakan ABC untuk menghitung biaya aktual, rumah sakit dapat menemukan layanan dengan tarif BPJS yang terlalu rendah dibandingkan dengan biaya sebenarnya. Strategi subsidi silang dan lobi kebijakan dapat bergantung pada data ini.

3. Dasar Perencanaan Kapasitas dan Investasi.

   ABC dapat membantu manajemen dalam menentukan prioritas investasi alat medis. Misalnya, jika analisis biaya menunjukkan bahwa margin pemeriksaan MRI tinggi, manajemen dapat memberikan dana untuk meningkatkan kapasitas layanan.

4. Penguatan Akuntabilitas Publik Data biaya rinci yang dihasilkan ABC dapat digunakan sebagai bukti akuntabilitas kepada regulator, donor, dan publik. Hal ini sejalan dengan tren global menuju transparansi dalam pelayanan kesehatan (Nicolini et al., 2012).

D. Hambatan Implementasi ABC di Rumah Sakit Indonesia

Meskipun potensinya besar, penerapan ABC di Indonesia menghadapi hambatan signifikan:

a. Kompleksitas layanan medis.

   Rumah sakit mencakup berbagai jenis layanan dengan berbagai tingkat keparahan pasien. Karena keterbatasan waktu pencatatan dan variasi tindakan medis yang dinamis, pemetaan aktivitas dalam kasus gawat darurat atau operasi darurat seringkali sulit dilakukan, menurut Setiawan dan Widodo (2020).

b. Keterbatasan Sumber Daya Manusia

   Akuntansi rumah sakit lebih banyak berfokus pada pelaporan keuangan eksternal daripada analisis biaya berbasis aktivitas atau akuntansi manajemen (Eldenburg et al., 2017). Ini berarti Anda tidak memiliki keahlian teknis yang diperlukan untuk menerapkan ABC dengan benar.

c. ABC membutuhkan data yang rinci dan terintegrasi.

   Oleh karena tidak memiliki infrastruktur teknologi informasi yang memadai. Namun, sejumlah besar rumah sakit di Indonesia masih menggunakan Sistem Informasi Manajemen Rumah Sakit (SIMRS), yang tidak sepenuhnya otomatis dalam mencatat aktivitas (Kementerian Kesehatan RI, 2022).

d. Resistensi terhadap Perubahan

   Kaplan dan Anderson (2004) menekankan bahwa resistensi organisasi merupakan hambatan umum pada penerapan sistem biaya baru. Di rumah sakit, perubahan

prosedur pencatatan biaya sering mendapat penolakan dari staf medis yang menganggapnya menambah beban administratif.

E. Strategi Implementasi ABC di Konteks Indonesia

Berdasarkan literatur dan praktik di berbagai negara, beberapa strategi implementasi ABC yang relevan untuk rumah sakit di Indonesia antara lain:

1. Pendekatan bertahap digunakan dalam pelaksanaan proyek pilot dengan memulainya di satu unit layanan, seperti laboratorium atau unit radiologi, sebelum kemudian berkembang ke seluruh rumah sakit. Metode ini dapat mengurangi kemungkinan kegagalan implementasi karena telah terbukti berhasil di Australia (Tan et al., 2019).
2. Pelatihan dan Pengembangan Sumber Daya Manusia: Pelatihan khusus untuk staf keuangan dan manajemen operasional sangat penting untuk meningkatkan keterampilan pengumpulan dan analisis data ABC.
3. Integrasi dengan Sistem Informasi Rumah Sakit (SIMRS), yang telah dikembangkan, akan mempercepat pengumpulan dan pengolahan data ABC (Kementerian Kesehatan RI, 2022).
4. Dukungan dan Komitmen Manajemen Puncak
   Studi Kaplan & Anderson (2004) menunjukkan bahwa dukungan manajemen puncak berperan krusial dalam mengatasi resistensi staf dan memastikan keberlanjutan program ABC.
5. Penyesuaian Regulasi Internal Penyesuaian Peraturan Internal Kebijakan internal yang mengharuskan penggunaan data berbasis aktivitas dalam perencanaan anggaran dan evaluasi kinerja unit layanan dapat memperkuat penerapan ABC.

SIMPULAN

Activity-Based Costing (ABC) di rumah sakit dapat membantu membuat keputusan biaya yang lebih akurat, menemukan aktivitas yang tidak bernilai, dan membuat keputusan strategis yang lebih baik. Studi ini menunjukkan bahwa ABC meningkatkan transparansi dan akuntabilitas rumah sakit terhadap pemangku kepentingannya, termasuk regulator dan pasien, dan meningkatkan efisiensi biaya.

Rumah sakit di Indonesia masih menghadapi banyak tantangan saat menggunakan ABC. Ini termasuk layanan medis yang sulit, sumber daya manusia yang tidak memahami akuntansi manajemen, kekurangan infrastruktur teknologi, dan resistensi terhadap perubahan sistem. Untuk mengatasi tantangan ini, diperlukan rencana implementasi yang terencana. Strategi ini dapat mencakup pelaksanaan bertahap melalui proyek pilot, pelatihan staf yang berkelanjutan, integrasi sistem informasi rumah sakit (SIMRS) untuk mendukung pengolahan data ABC, dan dukungan penuh dari manajemen puncak.

Secara keseluruhan, hasil kajian ini merekomendasikan agar rumah sakit di Indonesia mulai menggunakan ABC secara bertahap, sesuai dengan sumber daya dan teknologi yang tersedia. Implementasi yang berhasil dari ABC dapat memperkuat keberlanjutan finansial rumah sakit tanpa mengorbankan kualitas layanan kesehatan masyarakat.

DAFTAR RUJUKAN

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). *Time-driven activity-based costing*. Harvard Business Review, 82(11), 131–138.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business School Press.

Kementerian Kesehatan Republik Indonesia. (2016). *Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 52 Tahun 2016 tentang Standar Tarif Pelayanan Kesehatan dalam Penyelenggaraan Program Jaminan Kesehatan*. Jakarta: Kemenkes RI.

Mulyadi. (2015). *Akuntansi manajemen: Konsep, manfaat, dan rekayasa*. Salemba Empat.

Setiawan, A., & Widodo, B. (2020). Tantangan implementasi activity-based costing pada rumah sakit di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 11(2), 312–324. https://doi.org/10.18202/jamal.2020.08.11019

Tan, S. S., et al. (2019). The use of activity-based costing in health care: A systematic review. *Health Policy*, 123(6), 604–613. https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2019.04.003

Tsai, W. H., Chou, Y. W., & Hsu, P. Y. (2015). Applying activity-based costing to the medical service industry: A case study of a Taiwan hospital. *International Journal of Management*, 32(1), 43–56.

Turney, P. B. B. (2005). *Activity-based costing: An emerging foundation for performance management*. Cost Technology.

World Health Organization. (2020). *Global spending on health: Weathering the storm*. WHO Press.