
**HEALTH SERVICE EFFICIENCY: COST ANALYSIS OF TIME
DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING METHODS IN CAESAR
SURGERY SERVICES IN PKU MUHAMMADIYAH HOSPITAL,
YOGYAKARTA**

Faizal Satria Desitama^{1*}, Muhammad Alhada Fuadilah Habib²

UIN Sayyid Ali Rahmatullah Tulungagung^{1,2}

faizalsatria6@uinsatu.ac.id¹, m.alhada@uinsatu.ac.id²

Abstract: *Negative difference between the fee for cesarean surgery services provided by the hospital and the tariff claimed by BPJS resulted in the hospital bearing the cost difference. This study aims to determine the level of inefficiency in cesarean surgery healthcare services through cost calculation using the Time Driven Activity Based Costing (TDABC) method at PKU Muhammadiyah Yogyakarta Hospital. This study uses a qualitative approach with a case study strategy. The subjects of this research were determined using purposive sampling approach, involving 5 informants as personnel in each cost pool. In-depth interviews and documentation of internal financial data were used as data collection techniques. The results of this study show the presence of inefficiency in the Accommodation cost pool and the Cleaning service cost pool. Inefficiency in cesarean surgery services can be determined after analyzing the utilization of capacity, which is the end result of cost calculation using the TDABC method. The stages of cost analysis using the TDABC method in this study include: 1) Identification of Cost Pools, 2) Identification of total costs for each cost pool, 3) Determination of practical capacity and capacity cost rate for each cost pool, 4) Determination of time estimates for each cost pool, 5) Cost calculation, and 6) Analysis of capacity utilization to determine the level of inefficiency by calculating the percentage of available capacity compared to idle capacity. The results of this study are expected to provide input regarding the optimization of idle capacity, cost efficiency, and improvement of healthcare service processes in the hospital.*

Keywords: *Cost reduction, Time Driven Activity Based Costing (TDABC), capacity utilization, cesarean surgery.*

PENDAHULUAN

Pembangunan kesehatan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari pembangunan nasional. Undang-undang Republik Indonesia Nomor 23 tahun 1992, menyebutkan bahwa tujuan pembangunan kesehatan adalah meningkatkan kesadaran, kemauan, kemampuan hidup sehat bagi setiap orang agar terwujud derajat kesehatan masyarakat yang optimal.

Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) hadir dalam rangka menjamin terlaksananya sistem jaminan sosial dan jaminan kesejatan supaya mampu dirasakan oleh seluruh warga negara Indonesia. Badan Penyelenggara Jaminan Sosial telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2011 tentang Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) yang terdiri dari BPJS Kesehatan dan BPJS Ketenagakerjaan. Program

Jaminan Kesehatan yang diselenggarakan oleh BPJS Kesehatan, implementasinya telah dimulai sejak 1 Januari 2014. Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) diselenggarakan untuk memberikan perlindungan kesehatan dalam bentuk manfaat pemeliharaan kesehatan dalam rangka memenuhi kebutuhan dasar kesehatan yang diberikan kepada setiap orang yang telah membayar iuran atau iurannya dibayar oleh pemerintah¹

Jika dilihat dari sisi penyedia Fasilitas Kesehatan Tingkat Lanjut (FKRTL), tidak semua rumah sakit mau bekerjasama dengan BPJS Kesehatan. Hingga tahun 2020, terdapat 2.507 rumah sakit yang bekerjasama dengan BPJS Kesehatan dari total 2.985 rumah sakit yang ada². Dari data tersebut, sebanyak 16% dari keseluruhan rumah sakit di Indonesia yang tidak berafiliasi dengan BPJS Kesehatan. Menurut

¹ Humas BPJS Kesehatan. 2017. *Masuki Tahun ke-4, BPJS Kesehatan Upayakan Program JKN-KIS Makin Berkualitas*. Diakses pada 22 Februari 2018 dari <http://bpjs-kesehatan.go.id/BPJS/index.php/post/read/2017/426/Masuki-Tahun-ke-4>

BPJS-Kesehatan-Upayakan-Program-JKN-KIS-Makin-Berkualitas.

² Faisal. 2020. *Apa Kabar BPJS*, diakses tanggal 22 Februari 2018 dari https://www.kompasiana.com/nadzila/apa-kabar-bpjs_58d64166b07a618d5e714362.

Jaminan Kesehatan Indonesia, cukup banyaknya rumah sakit yang enggan bekerjasama dengan BPJS Kesehatan, dikarenakan pihak rumah sakit merasa terbebani dengan sistem pembayaran INA-CBG's yang diterapkan oleh BPJS Kesehatan, terutama rumah sakit swasta³.

Rumah sakit harus lebih bijak mengelola keuangan dengan pola INA-CBG's. Bisa jadi tarif INA-CBG's terlihat kecil karena ada beberapa tindakan yang tidak *cost efektif* atau masih adanya tindakan yang tidak perlu dilakukan pada pasien, yang dalam hal ini mengambil porsi biaya yang cukup besar dari paket tersebut⁴. Sehingga, dikawatirkan akan berimbas pada kegagalan pengelolaan usaha bagi rumah sakit.

Salah satu rumah sakit swasta, yang mendukung program JKN melalui kerjasama dengan BPJS (meskipun banyak kekhawatiran

akan sistem INA-CBG's yang mengakibatkan rumah sakit swasta mengalami kerugian) ialah Rumah Sakit Pembina Kesejahteraan Umat (RS PKU) Muhammadiyah Yogyakarta. RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta merupakan rumah sakit swasta bertipe B yang sudah bekerjasama dengan BPJS kesehatan sejak awal Implementasi program JKN, yaitu tanggal 1 Januari 2014. Sejak melakukan kerjasama dengan program JKN, terdapat beberapa layanan tarif yang ditentukan oleh rumah sakit, lebih rendah jika dibandingkan dengan klaim tarif dari BPJS Kesehatan. Kegiatan operasional rumah sakit yang bersifat nirlaba akan sangat beresiko terkait kegagalan dalam pengelolaan keberlanjutan usaha, dikarenakan tidak berorientasi pada profit serta lebih mengutamakan fungsi sosial. Rumah sakit harus mampu memperbaiki kinerja yang dimiliki,

³ Kusumaningtyas, Dhea Riadhianny Suci, Lily Kresnowati dan Dyah Ernawati. 2013. *Analisa Perbedaan Biaya Riil Rumah Sakit dengan Tarif Ina-Cbg's 3.1 untuk Kasus Persalinan dengan Sectio Caesaria pada Pasien Jamkesmas di RSUD Tugurejo*

Semarang Triwulan I Tahun 2013. Semarang: Universitas Dian Nuswantoro

⁴ Info BPJS Kesehatan. 2020. *INA-CBGs Membuat Biaya Lebih Efektif. Edisi VII.* BPJS Kesehatan: Jakarta Pusat.

khususnya untuk kos pelayanan yang disinyalir lebih tinggi dari tarif INA-CBGs.

Sejak melakukan kerjasama dengan BPJS pada tahun 2014, jumlah kunjungan pasien BPJS pada Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta semakin meningkat, bahkan melebihi jumlah kunjungan dari pasien umum pada tahun 2016, dan tahun 2017, yaitu dengan jumlah kunjungan 69.146 kunjungan (2016) dan 72.931 kunjungan (2017). Sementara, kunjungan pasien umum selalu mengalami penurunan, yaitu 63.702 kunjungan (2016), dan 57.654 kunjungan (2017).⁵

Permasalahan yang sering timbul dalam penanganan pasien BPJS Kesehatan yang semakin meningkat yaitu terdapat selisih negatif antara tarif INA-CBGs dengan tarif yang ditentukan oleh Rumah Sakit. Selisih yang dimaksud ialah klaim dari tarif INA-CBGs yang lebih rendah dari tarif standar Rumah Sakit. Salah satu kasus penanganan kesehatan dengan

tingkat tarif pelayanan tinggi dan sering terjadi selisih negatif yang mana harus ditanggung pihak rumah sakit ialah kasus bedah cesar.

Selisih tarif negatif terus terjadi sejak RS PKU Muhammadiyah bekerjasama dengan BPJS Kesehatan pada tahun 2014 - 2017, dengan rata-rata selisih tarif sebesar Rp 400 juta. Padahal, tarif Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta belum ada evaluasi tarif kembali sejak tahun 2015. Dengan tingkat inflasi yang semakin meningkat, maka disinyalir kos dari rumah sakit akan melebihi klaim dari INA-CBGs, yang mana selisih ini harus ditanggung oleh rumah sakit. Hal yang sama, juga diungkapkan oleh Kusumaningtyas dkk (2013), yang melakukan penelitian mengenai tarif riil prosedur operasi pembedahan *Caesar* pada RSUD Tugurejo Semarang. Pada penelitian ini, menghasilkan temuan kecenderungan besaran tarif yang ditetapkan INA-CBG's lebih rendah daripada perhitungan kos rumah

⁵ Data Jumlah Kunjungan Pasien Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta

dari Humas PKU Muhammadiyah Yogyakarta

sakit untuk kasus-kasus bedah. Sebaliknya untuk kasus non bedah, kecenderungan lebih besar untuk tarif yang ditetapkan oleh INA-CBG's.⁶

Berdasarkan pemaparan permasalahan di atas, pihak RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta harus mampu untuk menciptakan efisiensi dalam aktivitas pelayanan kesehatannya, khususnya dalam kasus bedah cesar. Kos pelayanan kesehatan yang disinyalir melebihi tarif dalam sistem INA-CBGs harus mendapatkan perhatian dari manajemen rumah sakit dengan cara melakukan perbaikan metode pelayanan yang lebih efisien dengan tetap memperhatikan mutu pelayanan kesehatan yang diberikan kepada pasien. Informasi mengenai data biaya yang akurat sangat dibutuhkan oleh manajer untuk

membantu proses pengambilan keputusan dan melakukan efisiensi sumber daya⁷

Penggunaan pendekatan *Time-Driven Activity Based Costing* diharapkan dapat membantu manajemen Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta dalam melakukan perhitungan kos pelayanan kesehatan secara akurat sehingga membantu dalam proses pengambilan keputusan, melakukan efisiensi sumber daya, mengidentifikasi peluang untuk melakukan perbaikan proses dan pengurangan terhadap kos⁸.

Penelitian ini dilakukan di Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta, dengan fokus penelitian pada perhitungan kos layanan bedah cesar untuk mengetahui inefisiensi atas penyediaan layanan bedah cesar di RS PKU

⁶ Kusumaningtyas, Dhea Riadhianny Suci, Lily Kresnowati dan Dyah Ernawati. 2013. *Analisa Perbedaan Biaya Riil Rumah Sakit dengan Tarif Ina-Cbg's 3.1 untuk Kasus Persalinan dengan Sectio Caesaria pada Pasien Jamkesmas di RSUD Tugurejo Semarang Triwulan I Tahun 2013*. Semarang: Universitas Dian Nuswantoro

⁷ Ganorkar, A. B., Lakhe, R. R., & Agrawal, K. N. (2018). Implementation of TDABC in SME: A Case Study. *Journal of Corporate*

Accounting & Finance, 29(2), 87-113. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22327>

⁸ Anzai, Y., Heilbrun, M. E., Haas, D., Boi, L., Moshre, K., Minoshima, S., Kaplan, R., & Lee, V. S. (2017). Dissecting Costs of CT Study: Application of TDABC (Time-driven Activity-based Costing) in a Tertiary Academic Center. *Academic Radiology*, 24(2), 200-208. <https://doi.org/10.1016/j.acra.2016.11.01>

Muhammadiyah Yogyakarta. Dengan demikian, ruang lingkup bahasan pada penelitian ini menitikberatkan dari sudut pandang efisiensi kos penggunaan sumber daya pada layanan Instalasi Bedah Sentral RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta.

KAJIAN PUSTAKA

a. Bedah Cesar

Bedah Cesar (*Seksio Caesaria*) merupakan pembedahan obstetri untuk melahirkan janin yang viabel melalui abdomen. Tindakan yang dilakukan tersebut bertujuan untuk melahirkan bayi dengan membuka dinding rahim⁹. Keputusan bedah cesar hanya akan dilakukan bila keuntungan cesar melebihi resiko daripada tidak dilakukan cesar. Bedah cesar memiliki kemungkinan komplikasi baik sebelum tindakan, selama tindakan, maupun pasca tindakan. Sehingga, dokter akan mempertimbangkan sebelum memutuskan apakah akan

dilakukan bedah cesar atau melanjutkan proses persalinan normal.

b. Biaya

Manajemen rumah sakit sebagai pihak yang bertanggung jawab atas aktivitas yang dilakukan rumah sakit serta untuk menjaga keberlangsungan usaha (*going concern*) agar tetap *survive*, membutuhkan suatu informasi yang akurat untuk mendukung dalam proses perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan. Salah satu informasi penting yang dibutuhkan oleh manajemen ialah kos (biaya).

Biaya adalah pengorbanan sumber ekonomi dapat dinilai dengan nominal uang, baik yang sudah terjadi, ataupun yang akan terjadi, yang ditujukan untuk tujuan tertentu¹⁰. Menurut Biaya merupakan suatu pengorbanan yang dapat mengurangi kas atau harta lainnya untuk mencapai tujuan, baik yang dapat dibebankan pada saat ini

⁹ Farrer, Helen. 2001. *Perawatan Maternitas* Edisi 2. Jakarta: EGC.

¹⁰ Mulyadi. 2021. *Akuntansi Manajemen Konsep, Manfaat & Rekayasa*. Edisi 3. Jakarta: Salemba Empat

maupun saat yang akan datang. Dari beberapa pengertian di atas, biaya merupakan suatu pengorbanan sumber daya ekonomi di masa lalu ataupun di masa depan, yang diukur dalam satuan moneter, untuk memperoleh manfaat saat ini ataupun masa yang akan datang.¹¹

c. Definisi Akuntansi Biaya

Akuntansi biaya adalah proses pencatatan, penggolongan, peringkasan dan penyajian biaya, pembuatan dan penjualan produk atau jasa dengan cara-cara tertentu, serta penafsiran terhadapnya.¹² Adapun tujuan dari akuntansi biaya adalah sebagai berikut: 1). Penentuan kos produk; 2). Pengendalian biaya, serta 3). Pengambilan keputusan khusus

d. Time Driven Activity Based Costing

Time Driven-Activity Based Costing (TDABC) diperkenalkan oleh Kaplan dan Andersen untuk

melengkapi kelemahan dari ABC konvensional. Pendekatan baru ini memberikan pilihan yang elegan dan praktis kepada perusahaan, untuk menentukan penggunaan biaya dan kapasitas proses pada perusahaan, serta profitabilitas pesanan, produk, dan pelanggan¹³. Pendekatan TDABC menyederhanakan proses *costing* dengan menghilangkan kebutuhan untuk mewawancarai dan menyurvei karyawan guna mengalokasikan biaya sumber daya ke aktivitas sebelum mengarahkan mereka ke objek biaya (pesanan, produk, dan pelanggan).

TDABC mampu memberikan solusi terhadap semua kelemahan yang terjadi dalam sistem ABC konvensional karena adanya perkiraan waktu yang diperlukan untuk setiap kegiatan sebagai pemicu kos yang utama, yang

¹¹ Carter, William K dan Milton F. Usry, 2006. *Akuntansi Biaya*. Edisi Ketigabelas, Buku I. Jakarta: Salemba Empat

¹² Mulyadi. 2017. *Activity Based Cost System: Sistem Informasi Biaya untuk Pemberdayaan karyawan, pengurangan biaya dan*

penentuan secara akurat kos produk dan jasa. Edisi 6. Yogyakarta: UPP AMP YKPN

¹³ Kaplan, Robert S. and Anderson, Steve R. 2007, *Time Driven Activity Based Costing : A Simpler and Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business School Press

disebut dengan *time driver*¹⁴. Dengan demikian, waktu yang dibutuhkan untuk melakukan suatu aktivitas dapat diperkirakan, berapa jumlah waktu yang diperlukan dalam melakukan aktivitas tertentu. Hal tersebut dapat membantu menyederhanakan serta mempercepat manajer dalam mengambil keputusan yang lebih baik, karena TDABC berfokus pada waktu dan mengesampingkan faktor *Cost driver* lainnya serta berfokus pada standar waktu, sehingga mengurangi durasi dan jumlah waktu dalam aktivitas *cost driver*. Karakteristik ini memungkinkan untuk sistem ABC (yang mana pada sistem ini memerlukan biaya yang mahal serta kompleksitas yang tinggi), guna beralih ke sistem *Time Driven Activity Based Costing*, yang menyediakan data secara akurat dan dapat di tindak lanjuti kepada manajer dengan *quickly, frequently, and inexpensively*.

Menurut Kaplan dan Anderson (2007), terdapat sepuluh manfaat dari pendekatan *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC), antara lain, sebagai berikut :

1. Lebih mudah dan lebih cepat untuk membangun model yang akurat;
2. Terintegrasi dengan baik dengan data yang sekarang tersedia dari sistem *Customer Relationship Management* (CRM) dan ERP;
3. Mengarahkan biaya ke transaksi dan pesanan dengan menggunakan karakteristik khusus dari pesanan, proses dan pelanggan tertentu;
4. Dapat dijalankan setiap bulan untuk menangkap nilai ekonomi operasi terbaru;
5. Menyediakan visibilitas untuk mengolah efisiensi dan utilisasi kapasitas;
6. Meramalkan tuntutan sumber daya, yang memungkinkan perusahaan untuk menganggarkan untuk kapasitas

¹⁴ Kaplan, Robert S. and Anderson, Steve R. 2007, *Time Driven Activity Based Costing : A Simpler and Powerful Path to Higher*

Profits. Harvard Business School Press

- sumber daya berdasarkan jumlah dan kompleksitas perkiraan;
7. Mudah terukur untuk model perusahaan yang luas melalui perangkat lunak aplikasi *scalable enterprise* dan teknologi basis data;
 8. Memungkinkan pemeliharaan model yang cepat dan murah;
 9. Memelihara informasi terperinci untuk membantu pengguna mengidentifikasi penyebab masalah; dan
 10. Dapat digunakan dalam industri atau perusahaan dengan kompleksitas pelanggan, produk, saluran, segmen, dan proses serta sejumlah besar orang dan pengeluaran barang modal.

METODE PENELITIAN

a. Desain Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif. Penelitian kualitatif

bertujuan untuk memahami fenomena yang dialami oleh objek penelitian dengan cara mendeskripsikannya dalam bentuk kata-kata dan bahasa pada suatu konteks ilmiah dan memanfaatkan berbagai metode ilmiah.¹⁵

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Pendekatan studi kasus bertujuan untuk mendeskripsikan dan menganalisis secara intensif suatu unit tunggal atau suatu sistem terbatas, seperti individual, program peristiwa, intervensi, atau komunitas.

b. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data pada penelitian ini terbagi atas teknik pengumpulan data primer dan data sekunder. Guna memperoleh data primer, penelitian ini menggunakan prosedur wawancara dan dokumentasi. Sementara itu, data sekunder diperoleh melalui telaah dokumen dan studi pustaka. Wawancara

¹⁵ Sugiyono. 2016. *Metode Penelitian: Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta

dilakukan kepada 5 orang informan yang terlibat pada penanganan bedah sesar, baik secara langsung, maupun secara tidak langsung di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Informan di atas meliputi Personel Klarifikasi Biaya, Supervisi Instalasi Bedah Sentral, Koordinator *Cleaning Service*, Personel Unit Sanitasi dan Supervisi Linen.

c. Teknik Analisis Data

Teknis analisis data dalam perhitungan kos bedah cesar menggunakan metode *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC), guna mengetahui biaya dari layanan bedah cesar, serta inefisiensi layanan bedah cesar melalui analisis utilisasi kapasitas. Tahapan dalam metode TDABC sebagai berikut :

1. Mengidentifikasi berbagai kelompok sumber daya (*cost pool*);
2. Memperkirakan biaya total setiap *cost pool*;
3. Menentukan perkiraan kapasitas praktis dari masing-masing *cost pool* (misalnya jam kerja yang tersedia, tidak termasuk liburan, rapat dan jam pelatihan);

4. Menentukan estimasi waktu untuk setiap peristiwa, berdasarkan persamaan waktu untuk aktivitas dan karakteristik kejadian;
5. Melakukan perhitungan biaya tindakan operasi dengan model TDABC; dan
6. Melakukan analisis utilisasi kapasitas untuk melihat inefisiensi yang terjadi, dengan menghitung prosentase kapasitas yang digunakan dan yang tidak digunakan (menganggur).

d. Validitas dan Reliabilitas Data

Pengujian data menurut metode kualitatif meliputi 2 hal, validitas dan reliabilitas. Pada metode kualitatif, data dinyatakan valid apabila tidak ada perbedaan antara yang dilaporkan peneliti dengan apa yang sesungguhnya terjadi pada obyek yang diteliti. Reliabilitas ialah mengindikasikan pendekatan yang digunakan peneliti dengan penelitian yang lain. Guna memastikan validitas penelitian,

maka peneliti menggunakan teknik triangulasi.¹⁶

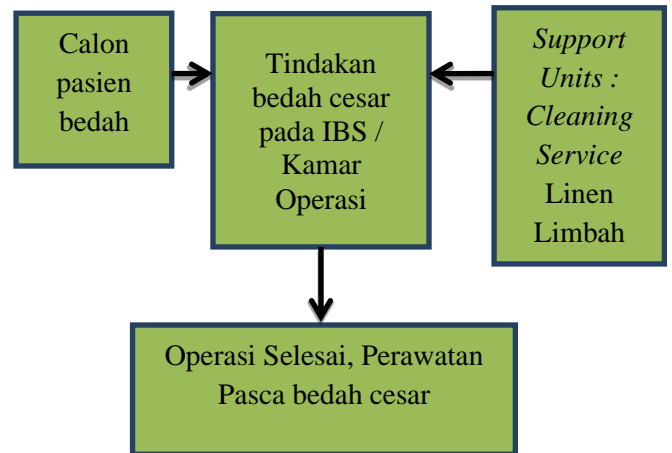
Pada penelitian ini, uji keabsahan data dilakukan dengan melakukan pengujian menggunakan metode *membercheck*. *Membercheck* adalah proses pengecekan data yang diperoleh peneliti kepada pemberi data. Tujuan *membercheck* ialah untuk mengetahui seberapa jauh data yang diperoleh sesuai dengan apa yang diberikan oleh pemberi data. Apabila data yang ditemukan disepakati oleh pemberi data berarti data tersebut valid, sehingga semakin kredibel atau dipercaya¹⁷.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berikut ini adalah gambar yang menunjukkan proses bisnis bedah cesar (*Seksio Caesaria*) di Instalasi Bedah Sentral RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta

Gambar 1. Proses bisnis tindakan bedah cesar di RS PKU

Muhammadiyah Yogyakarta



Pada Gambar 1 di atas, Tindakan bedah cesar dimulai dari justifikasi Dokter spesialis kandungan kepada pasien yang di indikasikan memerlukan tindakan cesar. Setelah di informasikan kepada pasien dan pasien menyetujui untuk dilakukannya tindakan operasi melalui *informed concern* dari dokter spesialis serta didukung oleh persetujuan Dokter Anestesi, maka prosedur bedah cesar baru bisa dilakukan.

Perawat bedah dan perawat anestesi akan mempersiapkan paket standar bahan habis pakai (BHP) dan obat atau yang diresepkan oleh

¹⁶ Ibid

¹⁷ Ibid

dokter serta alat-alat medis untuk mendukung berlangsungnya tindakan pembedahan. Sebelum dan setelah pembedahan dilangsungkan, personel *cleaning service* akan membersihkan kamar bedah. Linen kotor dan limbah yang dihasilkan dari tindakan operasi akan dibersihkan oleh unit Linen dan Unit Sanitasi atau Limbah.

Tahapan Perhitungan Kos Bedah Cesar dengan model TDABC

1. Pengidentifikasian Berbagai Kelompok Sumber Daya (*Cost Pool*)

Langkah pertama dalam perhitungan model TDABC adalah melakukan identifikasi berbagai kelompok sumber daya (*cost pool*) yang terkait dengan kegiatan operasional baik dari Instalasi Bedah Sentral, maupun unit penunjang dari aktivitas operasi. Adapun *cost pool* terkait dengan tindakan bedah cesar pada IBS ialah Jasa Medis (Dokter Speasialis dan Dokter Anestesi), BHP dan Obat, Jasa Akomodasi, Cleaning Service, Limbah dan Linen.

2. Melakukan Identifikasi Biaya Total Setiap *Cost Pool*

Setelah melakukan pengidentifikasian kelompok sumber daya, langkah selanjutnya ialah melakukan identifikasi biaya total pada masing-masing kelompok sumberdaya (*cost pool*). Biaya total pada masing-masing *cost pool* ialah biaya aktual yang terjadi pada Instalasi Bedah Sentral (IBS) serta unit Penunjang RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta tahun 2017. Identifikasi biaya total setiap *cost pool* disajikan sebagai dalam tabel 1 berikut.

Tabel 1. Total biaya masing-masing *cost pool*

| No | <i>Cost Pool</i> | Nilai |
|----|-------------------------|------------------|
| 1 | Dokter Spesialis | Rp 78.499.273 |
| 2 | Dokter Anestesi | Rp 33.548.572 |
| 3 | BHP dan Obat | Rp 49.580.113 |
| 4 | Akomodasi | Rp 1.728.710.859 |
| 5 | <i>Cleaning Service</i> | Rp 69.576.576 |
| 6 | Limbah | Rp 36.240.672 |
| 7 | Linen | Rp 122.286.839 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Pada Tabel 1 di atas, *Cost pool* jasa medis (Dokter Speasialis dan Dokter Anestesi) serta BHP dan Obat merupakan biaya langsung dari tindakan bedah cesar, sehingga

langsung di *drive* oleh kuantitas bedah cesar. Sementara *cost pool* Akomodasi, Cleaning Service, Limbah dan linen merupakan biaya tidak langsung dari semua tindakan operasi, serta memerlukan penelurusan lebih lanjut.

3. Menentukan Capacity Cost Rate

Langkah selanjutnya dalam melakukan perhitungan dengan model TDABC ialah menentukan kapasitas praktis dan menghitung *capacity cost rate* dari masing-masing *cost pool*. Kapasitas praktis dari *cost pool* akomodasi dan *cleaning service* disajikan dalam table 2. Di bawah,

Tabel 2. Kapasitas praktis dari *cost pool* akomodasi dan *cleaning service*

| <i>Cost Pool</i> | Man Power (Personel) | <i>Teorical Capacity (menit)</i> |
|--------------------------------|----------------------|----------------------------------|
| Akomodasi ^{a)} | 17 | 2056320 |
| Cleaning Service ^{b)} | 3 | 374400 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Pada Tabel 2 di atas, jumlah personel akomodasi 17 orang, dan Cleaning service berjumlah 3 orang. Teorical capacity dari akomodasi dapat diketahui dari 7 jam x 24 hari x 12 bulan x 60 menit x 17 personel.

Sementara, teorical capacity dari Cleaning service 8 jam x 26 hari x 12 bulan x 60 menit x 2,5 personel. Untuk kolom idle time merupakan jumlah akumulasi dalam menit yang dihitung dalam satu tahun. Practical capacity dihitung dari teorical capacity dikurangi dengan Idle time.

Tabel 3. Capacity cost rate dari *cost pool* akomodasi dan *cleaning service*

| No | <i>Cost Pool</i> | <i>Capacity cost rate</i> |
|----|------------------|---------------------------|
| 1 | Akomodasi | Rp 1.023,44 per menit |
| 2 | Cleaning Service | Rp 224,73 per menit |

| <i>Idle Time (menit)</i> | | | <i>Practical Capacity (menit)*</i> |
|--------------------------|-----------------------------------|-------|------------------------------------|
| Istirahat | Diklat, Pengajian dan Senam rutin | Cuti | |
| 220320 ^{a)} | 61200 | 85680 | 1689120 |
| 46800 ^{b)} | 10800 | 7200 | 309600 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Pada Tabel 3 di atas, *Capacity cost rate* dapat diketahui dengan cara membagi total biaya masing-masing *cost pool* dengan kapasitas praktis.

Khusus untuk *cost pool* Limbah dan Linen akan di *drive* dengan basis bobot skor faktor tiap segmen operasi, yang mana bedah cesar merupakan kelompok dari segmen operasi besar. Bobot skor faktor merupakan perumusan dari akumulasi tingkat kesulitan yang

ditangani oleh dokter serta durasi waktu yang diperlukan saat berlangsungnya operasi.

Tabel 4. Bobot skor faktor masing-masing segmen operasi

| No | Segmen Operasi | Bobot Skor |
|-------|-----------------|------------|
| 1 | Operasi Kecil | 5 |
| 2 | Operasi Sedang | 7 |
| 3 | Operasi Besar | 8 |
| 4 | Operasi Khusus | 9 |
| 5 | Operasi Canggih | 9 |
| Total | | 48 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Bobot skor faktor pada tabel 4, merupakan *range* nilai dari angka 1 sampai dengan 10, dengan angka 1 merupakan bobot yang paling kecil dan angka 10 merupakan bobot tertinggi.

3. Menentukan Estimasi Waktu Yang Dilakukan Masing-Masing *Cost Pool* Dalam Melaksanakan Aktivitas

Tahapan berikutnya ialah menentukan estimasi waktu yang dilakukan masing-masing *cost pool* dalam melaksanakan aktivitas atau proses berdasarkan wawancara dengan pihak terkait. Hasil wawancara ini menghasilkan persamaan waktu kemudian

dirumuskan dalam bentuk estimasi waktu untuk masing-masing tindakan operasi. Hasil estimasi waktu tindakan bedah cesar yang ditangani oleh *cost pool* akomodasi untuk setiap tindakan operasi sebesar 240 menit.

Untuk estimasi waktu *cost pool Cleaning service* merupakan kegiatan pembersihan setiap segmen operasi. Tindakan bedah cesar merupakan kelompok dari segmen operasi besar, dengan estimasi waktu untuk satu kali tindakan selama 46,7 menit.

4. Melakukan Perhitungan Kos Bedah Cesar dengan Model TDABC

Pada langkah ini, tindakan bedah cesar akan dihitung dengan menambahkan biaya langsung yaitu biaya jasa medis dan BHP serta obat ditambah dengan biaya tidak langsung yaitu jasa akomodasi, *cleaning service*, limbah dan linen.

Biaya Langsung

Alokasi biaya langsung tindakan bedah cesar didapat dari membagi total biaya dari *cost pool*

dengan kuantitas bedah cesar pada tahun 2017.

Tabel 5. Alokasi biaya langsung tindakan bedah cesar

| <i>Cost Pool</i> | Nominal | <i>Driver</i> | Alokasi tiap operasi cesar (<i>seksio caesaria</i>) |
|--------------------------|------------------|---------------|---|
| Biaya BHP dan Obat | Rp 49.580.114,00 | 86 | Rp 576.512,95,00 |
| Jasa Dokter <i>Obgyn</i> | Rp 78.499.273,00 | 86 | Rp 912.782,25,00 |
| Jasa Dokter Anestesi | Rp 33.548.572,00 | 86 | Rp 390.099,67,00 |
| Total | | | Rp 1.879.394,87 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Pada tabel 5 di atas, kuantitas tindakan cesar sebanyak 86 tindakan. Sehingga alokasi biaya langsung dari bedah cesar akan langsung dibagi pada 86 tindakan bedah cesar tersebut.

Biaya Tidak Langsung

Biaya tidak langsung pada bedah cesar di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta meliputi biaya akomodasi, *Cleaning Service*, limbah, dan linen. Berikut adalah penjabaran masing-masing *cost pool* biaya tidak langsung.

a) *Cost Pool Akomodasi*

Tindakan bedah cesar membutuhkan total konsumsi waktu dari *cost pool* jasa akomodasi sebesar 240 menit. Dengan *capacity cost rate* dari *cost pool* akomodasi sebesar Rp224,73 per menit, maka untuk satu kali tindakan bedah cesar mendapatkan alokasi sebesar Rp245.625,30 (240 menit x Rp 224,73 per menit).

b) *Cost Pool Cleaning Service*

Tindakan bedah cesar termasuk dalam jenis segmen operasi besar. Estimasi waktu pembersihan dari *cost pool Cleaning Service* untuk tiap segmen operasi besar ialah 46,7 menit, dengan *capacity cost rate* dari *cleaning service* sebesar Rp224,73 per menit. Maka untuk satu kali segmen operasi besar (yang didalamnya termasuk jenis bedah cesar) akan mendapat alokasi sebesar Rp 10.494,92 (46,7 menit x Rp 224,73 per menit).

c) Cost Pool Limbah

Alokasi biaya total *cost pool* limbah untuk IBS ialah sebesar Rp 36.240.672.

Tabel 6. Alokasi *cost pool* limbah

| Alokasi biaya Limbah untuk IBS | | | | | Rp 36.240.671,58 |
|--------------------------------|-----------------|---------------|-----------|-------------------|-------------------------|
| No | Segmen Operasi | Kuantitas (A) | Bobot (B) | Total Bobot (AxB) | Alokasi Biaya* |
| 1 | Operasi Kecil | 94 | 5 | 470 | Rp 553.778,38 |
| 2 | Operasi Sedang | 723 | 7 | 5061 | Rp 5.963.132,80 |
| 3 | Operasi Besar | 1.071 | 8 | 8568 | Rp 10.095.262,18 |
| 4 | Operasi Khusus | 1.295 | 9 | 11655 | Rp 13.732.525,76 |
| 5 | Operasi Canggih | 556 | 9 | 5004 | Rp 5.895.972,45 |
| Jumlah | | 3.739 | | 30758 | Rp 36.240.671,58 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Keterangan :

$$*Rp\ 36.240.672 \times \frac{\text{Total bobot}}{\text{jumlah total bobot}}$$

Pada tabel 6 di atas, kolom total bobot merupakan hasil perkalian antara bobot masing-masing segmen operasi dengan kuantitas segmen operasi. Alokasi biaya untuk seluruh tindakan operasi besar ialah Rp 10.095.262,18. Kuantitas segmen operasi besar ialah sebanyak 1.071 operasi. Sehingga, untuk satu kali bedah cesar yang tergolong dalam operasi besar mendapat alokasi sebesar Rp9.426,02 (Rp 10.095.262,18 dibagi 1071 operasi besar).

d) Cost Pool Linen

Alokasi biaya total *cost pool* linen untuk IBS ialah sebesar Rp 122.286.839. Alokasi biaya dari *cost pool* linen disajikan dalam tabel dibawah.

Tabel 7. Alokasi *cost pool* linen

| Alokasi biaya Linen untuk IBS sebesar | | | | | Rp 122.286.839,98 |
|---------------------------------------|-----------------|---------------|-----------|-------------------|--------------------------|
| No | Segmen Operasi | Kuantitas (A) | Bobot (B) | Total Bobot (AxB) | Alokasi Biaya* |
| 1 | Operasi Kecil | 94 | 5 | 470 | Rp 1.868.613,52 |
| 2 | Operasi Sedang | 723 | 7 | 5.061 | Rp 20.121.389,46 |
| 3 | Operasi Besar | 1.071 | 8 | 8.568 | Rp 34.064.426,98 |
| 4 | Operasi Khusus | 1.295 | 9 | 11.655 | Rp 46.337.639,64 |
| 5 | Operasi Canggih | 556 | 9 | 5.004 | Rp 19.894.770,38 |
| Jumlah | | 3.739 | | 30.758 | Rp 122.286.839,98 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Keterangan :

$$*Rp\ 122.286.839,98 \times \frac{\text{Total bobot}}{\text{jumlah total bobot}}$$

Pada tabel 7 di atas, kolom total bobot merupakan hasil perkalian antara bobot masing-masing segmen operasi dengan kuantitas segmen operasi. Alokasi biaya untuk seluruh tindakan operasi besar ialah Rp 34.064.426,98. Kuantitas segmen operasi besar ialah sebanyak 1.071

operasi. Sehingga, untuk satu kali bedah cesar yang tergolong dalam operasi besar mendapat alokasi sebesar Rp31.806,19 (Rp 34.064.426,98 dibagi 1071 operasi besar).

Ringkasan perhitungan biaya langsung dan biaya tidak langsung tindakan bedah cesar hasil dari alokasi masing-masing *cost pool*, disajikan dalam tabel 8 di bawah,

Tabel 8. Perhitungan kos tindakan bedah cesar

| Komponen biaya | Nilai |
|---|------------------------|
| Biaya Langsung | |
| Biaya BHP dan Obat | Rp576.512,95 |
| Biaya Dokter Spesialis | Rp912.782,25 |
| Biaya Dokter Anestesi | Rp390.099,67 |
| Total biaya langsung | Rp 1.879.394,87 |
| Biaya Tidak langsung | |
| Biaya Akomodasi | Rp245.625,30 |
| Biaya <i>Clening Service</i> | Rp 10.494,92 |
| Biaya Limbah | Rp 9.426,02 |
| Biaya Linen | Rp 31.806,19 |
| Total biaya tidak langsung | Rp 297.352,43 |
| Total kos tindakan operasi cesar | Rp2.176.747,30 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Total biaya tindakan operasi cesar yang di tunjukkan pada Tabel 8 di atas, berdasarkan perhitungan TDABC berjumlah Rp2.176.747,30.

5. Melakukan Analisis Utilisasi kapasitas

a) Analisis Utilisasi Kapasitas pada unit IBS

Data pada tabel 10 di bawah, menampilkan analisis utilisasi

kapasitas *cost pool* akomodasi di unit Instalasi Bedah Sentral (IBS) RS PKU Muhammadiyah.

Tabel 9. Analisis utilisasi kapasitas *cost pool* akomodasi

| No | Nama tindakan operasi | Total waktu (menit) | Kuantitas | Total konsumsi waktu (menit)* | Rate | Alokasi biaya** |
|-------------------------------|------------------------|---------------------|-----------|-------------------------------|---------|-----------------|
| 1 | <i>Adenoidektomi</i> | 240 | 4 | 960 | Rp1.023 | Rp 982.501 |
| 2 | <i>Adhesiolisis</i> | 240 | 8 | 1.920 | Rp1.023 | Rp 1.965.002 |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| 21 | <i>Seksio Caesaria</i> | 240 | 86 | 20.640 | Rp1.023 | Rp 21.123.776 |
| 22 | <i>Vesicolitomy</i> | 240 | 5 | 1.200 | Rp1.023 | Rp 1.228.127 |
| Total | | | 3.739 | 1.328.820 | | Rp1.359.965.878 |
| Kapasitas yang digunakan | | | 78,67% | 1.328.820 | | Rp1.359.965.878 |
| Inefisiensi Kapasitas | | | 21,33% | 360.480 | | Rp 368.744.981 |
| Kapasitas total yang tersedia | | | 100% | 1.689.120 | | Rp1.728.710.859 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Keterangan :

*Total konsumsi waktu= Total waktu x Kuantitas

** Alokasi Biaya = Total konsumsi waktu x Rate

Inefisiensi kapasitas pada *cost pool* akomodasi yang disajikan pada Tabel 9, ialah sebesar Rp 368.744.981 atau 21.33% dari total biaya *cost pool* akomodasi di Instalasi Bedah

Sentral. Cukup tingginya tingkat pemborosan kapasitas diduga karena personel diharuskan untuk selalu *stanby*, sementara jadwal untuk melakukan tindakan pembedahan tidak setiap saat ada. SOP yang mengharuskan personel untuk selalu siap sedia, ditujukan untuk mengantisipasi operasi yang bersifat darurat (CITO) atau membutuhkan penanganan secepatnya. Hal inilah yang diduga mengakibatkan timbulnya *waiting time* dari proses tindakan pembedahan sehingga berakibat pada inefisiensi yang cukup tinggi dari *cost pool* Akomodasi.

b) Analisis Utilisasi Kapasitas pada Cleaning Service

Berikut ini adalah tabel yang menampilkan analisis utilisasi kapasitas pada unit *Cleaning Service* di Instalasi Bedah Sentral RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta,

Tabel 10. Analisis utilisasi kapasitas *cost pool* cleaning service

| No | Segmen operasi | Total waktu (menit) | Kuantitas | Total konsumsi waktu (menit)* | Rate | Alokasi biaya** |
|-------------------------------|-----------------|---------------------|-----------|-------------------------------|-----------|------------------|
| 1 | Operasi kecil | 41,7 | 94 | 3.919,8 | Rp 224,73 | Rp 880.898,78 |
| 2 | Operasi sedang | 46,7 | 723 | 33.764,1 | Rp 224,73 | Rp 7.587.824,47 |
| 3 | Operasi besar | 46,7 | 1071 | 50.015,7 | Rp 224,73 | Rp 11.240.055,33 |
| 4 | Operasi khusus | 51,7 | 1295 | 66.951,5 | Rp 224,73 | Rp 15.046.046,84 |
| 5 | Operasi cangkih | 36,7 | 556 | 20.405,2 | Rp 224,73 | Rp 4.585.671,64 |
| Jumlah | | | 3739 | 175.056,3 | | Rp 39.340.497,06 |
| Kapasitas yang digunakan | | | 56,54% | 175.056,3 | | Rp 39.340.497,06 |
| Inefisiensi kapasitas | | | 43,46% | 134.543,7 | | Rp 30.236.078,53 |
| Kapasitas total yang tersedia | | | 100% | 309.600 | | Rp 69.576.575,59 |

Sumber: Data Primer diolah (2017)

Keterangan :

* Total konsumsi waktu= Total waktu x Kuantitas

** Alokasi Biaya = Total konsumsi waktu x Rate

Pada Tabel 10 di atas, inefisiensi kapasitas pada *cost pool* *Cleaning Service* sebesar Rp 30.236.078,53 atau 43,46 % dari total biaya *cost pool* *cleaning service* yang tersedia. Cukup tingginya inefisiensi diduga karena personel *Cleaning*

Service diharuskan untuk selalu *stanby* pada ruang IBS untuk membersihkan kamar bedah baik sebelum tindakan, maupun setelah tindakan pembedahan. Sementara jadwal untuk melakukan tindakan bedah tidak setiap saat ada. Diharuskannya personel untuk selalu siap sedia di IBS ialah untuk mengantisipasi operasi yang bersifat darurat (CITO) atau membutuhkan penanganan secepatnya. Hal inilah yang diduga mengakibatkan timbulnya *waiting time* dari proses tindakan pembedahan sehingga berakibat pada pemborosan kapasitas yang cukup tinggi dari personel *Cleaning Service*.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis perhitungan dan pembahasan yang telah dilakukan pada bab sebelumnya, dapat diperoleh kesimpulan sebagai berikut.

Terdapat 6 tahapan dalam perhitungan kos bedah cesar menggunakan pendekatan *Time driven Activity Based Costing* (TDABC) di Instalasi Bedah Sentral

Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta. Adapaun tahapan-tahapan tersebut ialah, 1) identifikasi kelompok sumber daya (*cost pool*), 2) identifikasi biaya total setiap *cost pool*, 3) menentukan kapasitas praktis dan *capacity cost rate* dari masing-masing *cost pool*, 4) menentukan estimasi waktu yang dilakukan masing-masing *cost pool* dalam melaksanakan aktivitas, serta 5) melakukan perhitungan kos jasa tindakan operasi cesar dengan model TDABC, dan 6) melakukan analisis utilisasi kapasitas untuk mengetahui inefisiensi kapasitas. Berdasarkan tahapan-tahapan tersebut, diketahui bahwa hasil perhitungan kos bedah cesar menggunakan model TDABC di RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta sebesar Rp2.176.747,30.

Hasil analisis utilisasi kapasitas melalui perhitungan kos bedah cesar dengan pendekatan TDABC menunjukkan bahwa terdapat inefisiensi di Instalasi Bedah Sentral selaku penyedia layanan bedah cesar di Rumah Sakit PKU Muhammadiyah Yogyakarta.

Inefisiensi kapasitas dari akomodasi ialah sebesar 21.33%. Hal lain yang ditemukan ialah pada unit pendukung *cleaning service* juga terdapat inefisiensi kapasitas, dengan persentase 43,46%. Inefisiensi kapasitas ini baru bisa diketahui setelah melakukan perhitungan menggunakan pendekatan TDABC.

DAFTAR RUJUKAN

- Ady, 2015. *Ini Catatan RS Swasta tentang dua tahun JKN*, diakses pada 22 Februari 2018 dari <http://www.hukumonline.com/berita/baca/lt566ea225ab0e7/ini-catatan-rsswasta-tentang-dua-tahun-jkn>.
- Anzai, Y., Heilbrun, M. E., Haas, D., Boi, L., Moshre, K., Minoshima, S., Kaplan, R., & Lee, V. S. (2017). Dissecting Costs of CT Study: Application of TDABC (Time-driven Activity-based Costing) in a Tertiary Academic Center. *Academic Radiology*, 24(2), 200–208. <https://doi.org/10.1016/j.acra.2016.11.001>
- Carter, William K dan Milton F. Usry, 2006. *Akuntansi Biaya*. Edisi Ketigabelas, Buku I. Jakarta: Salemba Empat
- Cokins, Gary, Helbing Jack dan Alan Stranton. (1996). *Sistem Activity Based Costing: Pedoman Dasar Bagi Manajer*. Terjemahan oleh B. Suwartoyo. Jakarta: Pustaka Binaman Pressindo
- Cooper Robin and Kaplan Robert S. 1993. *The Design of Cost Management System: Text, Cases, and Reading*, Prentise-Hall
- Creswell, John.W. 2014. *Penelitian Kualitatif & Desain Riset*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Cunningham, F Gary. et, all. 2010. *Obstetri Williams 23rd ed*. USA: The McGrawHill Companies, Inc.
- Faisal. 2020. *Apa Kabar BPJS*, diakses tanggal 22 Februari 2018 dari https://www.kompasiana.com/nadzila/apa-kabar-bpjs_58d64166b07a618d5e714362.
- Farrer, Helen. 2001. *Perawatan Maternitas Edisi 2*. Jakarta: EGC.
- Ganorkar, A. B., Lakhe, R. R., & Agrawal, K. N. 2018. Implementation of TDABC in SME: A Case Study. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(2), 87–113. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22327>
- Hamka, Fenny. 2010. *Analisis Biaya Satuan Tindakan Sectio Caesaria Paket Hemat A di Rumah Sakit X*

- Tahun 2009. Tesis Universitas Indonesia
- Hansen & Mowen. 2001. *Manajemen Biaya*, Buku II, Terjemahan benyamin Molan, Jakarta: Salemba Empat. hal 633
- Hansen & Mowen. 2005. *Management Accounting*. Buku 2. Edisi ke-7. Jakarta: Salemba Empat
- Humas BPJS Kesehatan. 2017. *Masuki Tahun ke-4, BPJS Kesehatan Upayakan Program JKN-KIS Makin Berkualitas*. Diakses pada 22 Februari 2018 dari <http://bpjs-kesehatan.go.id/BPJS/index.php/post/read/2017/426/Masuki-Tahun-ke-4-BPJS-Kesehatan-Upayakan-Program-JKN-KIS-Makin-Berkualitas>.
- Info BPJS Kesehatan. 2020. *INA-CBGs Membuat Biaya Lebih Efektif*. Edisi VII. BPJS Kesehatan: Jakarta Pusat.
- Kaplan, Robert S. and Anderson, Steve R. 2007, *Time Driven Activity Based Costing : A Simpler and Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business School Press
- Kemenkes RI. 2014. *Permenkes RI No 28 Tahun 2014 tentang Pedoman Program Jaminan Kesehatan Nasional*. Jakarta: Depkes RI. Available at: <http://www.depkes.go.id/resources/download/general/PMKNo.28.ttg.PedomanPelaksanaanProgramJKN.pdf>
- Kusumaningtyas, Dhea Riadhianny Suci, Lily Kresnowati dan Dyah Ernawati. 2013. *Analisa Perbedaan Biaya Riil Rumah Sakit dengan Tarif Ina-Cbg's 3.1 untuk Kasus Persalinan dengan Sectio Caesaria pada Pasien Jamkesmas di RSUD Tugurejo Semarang Triwulan I Tahun 2013*. Semarang: Universitas Dian Nuswantoro
- Mulyadi. 2021. *Akuntansi Manajemen Konsep, Manfaat & Rekayasa*. Edisi 3. Jakarta: Salemba Empat
- Mulyadi. 2017. *Activity Based Cost System: Sistem Informasi Biaya untuk Pemberdayaan karyawan, pengurangan biaya dan penentuan secara akurat kos produk dan jasa*. Edisi 6. Yogyakarta: UPP AMP YKPN
- Odang, Nilam Kemala (2017). "Analisis Profitabilitas Customer Berdasarkan Pendekatan Time-Driven Activity-Based Costing: Studi Kasus Pada Wisma MM UGM". Tesis. Yogyakarta: Universitas Gadjah Mada
- Oker, Figen and Humeyra Adiguzel (2016). *Time-Driven Activity-Based Costing : An Implementation in a Manufacturing Company*. Wiley Online Library. Wiley Periodicals, Inc
- Oktavia, Deni. 2013. *Penerapan Time Driven Activity Based Costing Pada UKM Tape Handayani 82*.

- Jember: Universitas Negeri Jember
- Partisipasi RS Swasta Rendah, diakses pada 22 Februari 2018 dari <http://jkn.jamsosindonesia.com/home/cetak/342/Partisipasi%20RS%20Swasta%20Rendah>
- R.A. Supriyono. 1991. *Akuntansi Manajemen 3: Proses Pengendalian Manajemen*. Cetakan Kesatu. Yogyakarta: BPFE
- Republik Indonesia. 1992. Undang-Undang Nomor 23 tentang tujuan pembangunan kesehatan. Lembaran Negara RI Tahun 1992. Jakarta: Sekretariat Negara
- Republik Indonesia. 1992. Undang-undang nomor 23 tentang Tujuan Pembangunan Kesehatan. Lembaran Negara RI tahun 1992. Jakarta: Sekretariat Negara
- Republik Indonesia. 2009. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009, Nomor 144. Jakarta: Sekretariat Negara
- Republik Indonesia. 2009. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009, Nomor 144. Jakarta: Sekretariat Negara
- Republik Indonesia. 2009. Undang-Undang Nomor 44 tentang Rumah Sakit. Lembaran Negara RI Tahun 2009. Jakarta: Sekretariat Negara
- Republik Indonesia. 2015. Peraturan Pemerintah Nomor 93. tentang Rumah Sakit Pendidikan. Lembaran Negara RI Tahun 2015. Jakarta: Sekretariat Negara
- Rodwin, V. G. (2003). "The Health Care System Under French National Health Insurance: Lessons for Health Reform in the United States". *American Journal of Public Health* January 2003, Vol. 93, No. 1
- Sarwono, Prawiroharjo. (1999). *Ilmu Kebidanan*, Edisi 2 Cetakan II. Jakarta: Yayasan Bina Pustaka Sarwono Prawiroharjo.
- Sugiyono. 2016. *Metode Penelitian: Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta
- Thompson, A.A, Strickland, A.J. & Gamble J.E. 2010. *Crafting and Executing Strategy: The Quest for Competitive Advantage*. Edisi 17. Boston: Mc Graw Hill