

**ANALISIS PEMULIHAN BIAYA (*COST RECOVERY*) DENGAN
PENDEKATAN *ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM* DI INSTALASI
GIZI RSUD A.WAHAB SJAHRANIE**

Rotua Juniati Sitorus
Program Magister Manajemen

Dosen Pembimbing :
Prof.Dr.Hj.Rusdiah Iskandar, M.Si., Ak., CA
Dr. Musdalifah Azis, M.Si

ABSTRACT

The purpose of this study was to analyze cost recovery rate of nutrition installation at RSUD Abdul Wahab Sjahranie Samarinda from 2013 – 2014, based on activity based costing system. In doing the research, the data was obtained in primary data and secondary data from nutrition installation, finance department and other departments at RSUD Abdul Wahab Sjahranie Samarinda.

Based on the result of the study, for the year of 2013, actual meal unit cost of first class is Rp. 246.424 actual meal unit cost of second class is Rp. 175.311 and actual meal unit cost of third class is Rp. 151.624. In other side, the cost recovery rate of first class is only 18.00%, the second class : 20.21%, and the third class is only 20.34%. Meanwhile, for the year of 2014, actual meal unit cost of first class is Rp. 246.377 actual meal unit cost of second class is Rp. 185.463 and actual meal unit cost of third class is Rp. 162.846. In other side, the cost recovery rate of first class is only 18.01%, the second class : 19.10%, and the third class is only 18.94%

Keywords : Cost recovery, Nutrition Installation, Unit Cost, Activity Based Costing System

Abstraksi

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis tingkat pemulihan biaya di Instalasi Gizi Rumah Sakit Umum Daerah Abdul Wahab Sjahranie Samarinda pada tahun 2013 – 2014 dengan pendekatan *Activity Based Costing (ABC) System*. Dalam melakukan penelitian ini, sumber data diperoleh berdasarkan data-data primer dan sekunder dari instalasi gizi, bagian keuangan dan bagian lain yang terkait di Rumah Sakit Umum Daerah Abdul Wahab Sjahranie Samarinda.

Dari hasil penelitian diperoleh bahwa pada tahun 2013 biaya makan *actual* kelas I adalah sebesar Rp. 246.424 kelas II sebesar Rp. 175.311 dan kelas III sebesar Rp. 151.624 dengan tingkat pemulihan biaya (*Cost Recovery Rate*), untuk kelas I hanya sebesar 18,00%, kelas II hanya sebesar 20,21% dan kelas III hanya sebesar 20,34%. Sedangkan pada tahun 2014, biaya makan *actual* kelas I adalah sebesar Rp. 246.377, kelas II sebesar Rp. 185.463 dan kelas III sebesar Rp.

162.846 dengan tingkat pemulihan biaya (*Cost Recovery Rate*) untuk kelas I sebesar 18,01%, kelas II sebesar 19,10%, dan kelas III hanya sebesar 18,94%. Rumah Sakit Pemerintah cenderung mempunyai overhead cost yang tinggi, terutama biaya gaji yang tinggi, karena besarnya jumlah pegawai yang tidak disertai dengan produktifitas yang tinggi.

Kata Kunci : Pemulihan Biaya, Instalasi Gizi, Biaya Satuan, *Activity Based Costing System*

I. Pendahuluan

Rumah sakit sebagai suatu organisasi pelayanan kesehatan, apabila ingin tetap mampu menjalankan fungsinya secara optimal perlu melakukan perubahan dalam kerangka berfikir sebuah organisasi, terutama perubahan tata nilai yang dapat menciptakan suasana organisasi yang kondusif, memiliki visi dan misi yang jelas sebagai pedoman dalam kegiatan ke masa depan, menetapkan strategi yang konkrit, dan juga perubahan struktur yang mendukung tujuan dan visi organisasi.

Perhitungan biaya satuan merupakan strategi awal dari setiap perhitungan tarif pelayanan, penentuan biaya satuan ini umumnya berdasarkan perhitungan biaya retrospektif, atau biaya yang telah dikeluarkan pada periode sebelumnya. Dalam hal tersebut masih memerlukan asumsi lain karena biaya yang telah dikeluarkan mungkin sudah tidak memadai lagi pada masa kini, namun rumah sakit mempunyai biaya satuan ini sebagai patokan yang barangkali dapat direvisi pada waktu-waktu tertentu.

Activity Based Costing System menganggap bahwa timbulnya biaya disebabkan oleh aktivitas yang menghasilkan produk atau jasa. Pendekatan ini menggunakan *cost driver* sebagai aktivitas menimbulkan biaya dan akan lebih akurat apabila diterapkan pada perusahaan yang beraneka ragam produk secara individual seperti rumah sakit. Hal ini juga diperkuat oleh penelitian yang dilakukan oleh Ketut Anom Ratmaya pada Rumah Sakit Umum Puri Raharja Denpasar tahun 2012 dan Hermina Karuna Atmaja pada Rumah Sakit M.H.Thamrin Jakarta tahun 2011. Dari kedua penelitian tersebut diketahui bahwa rumah sakit memiliki aktivitas yang sangat beragam, sehingga diperlukan penerapan *Activity Based Costing System*. Pada penelitian yang dilakukan oleh Ketut Anom, diketahui bahwa *Activity Based Costing* dapat menghitung biaya perkamar operasi dengan lebih akurat. Sedangkan pada penelitian yang dilakukan oleh Hermina Karuna Atmaja diketahui bahwa *Activity Based Costing System* dapat membantu manajemen untuk lebih berfokus pada barang-barang (obat antibiotik) yang memiliki nilai kritis dan nilai penggunaan lebih tinggi sehingga dapat ditangani lebih efisien. Hal ini juga yang membuat penulis tertarik untuk meneliti pendekatan *Activity Based Costing* dalam perhitungan biaya makan pasien rawat inap di RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda.

Berdasarkan data Anggaran RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda, diketahui bahwa pada tahun 2013 – 2014, belanja bahan makanan pasien RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda selalu mengalami defisit, sehingga selalu

dilakukan pergeseran anggaran dari belanja lain guna menutupi defisit atas belanja makan pasien.

Perhitungan biaya satuan merupakan strategi awal dari setiap perhitungan tarif pelayanan, penentuan biaya satuan ini umumnya berdasarkan perhitungan biaya retrospektif, atau biaya yang telah dikeluarkan pada periode sebelumnya. Dalam hal tersebut masih memerlukan asumsi lain karena biaya yang telah dikeluarkan mungkin sudah tidak memadai lagi pada masa kini, namun Rumah Sakit mempunyai biaya satuan ini sebagai patokan yang barangkali dapat direvisi pada waktu-waktu tertentu (Pratiwi, 2004). Penyusunan anggaran tahunan untuk Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie berdasarkan pengeluaran tahun sebelumnya dan biaya satuan yang dihitung hanya berdasarkan bahan baku yang digunakan, tanpa mempertimbangkan,

Instalasi Gizi hingga saat ini merupakan salah satu pusat biaya (*Cost Center*) di RSUD A, Wahab Sjahranie. Dengan keadaan kinerja rumah sakit yang dituntut untuk meningkat setiap tahunnya, diperlukan efisiensi biaya.

Berdasarkan uraian latar belakang diatas, penelitian ini mengambil judul : “Analisis Pemulihan Biaya (*Cost Recovery*) dengan pendekatan *Activity Based Costing* di Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie “

II. Tinjauan Pustaka

Menurut Ascobat Gani (2000 : 24), analisis biaya rumah sakit adalah suatu proses dinamis yang memberikan informasi tentang biaya dan proses sekaligus dengan output yang dihasilkan. Informasi tersebut akan berguna dalam pengambilan keputusan-keputusan keuangan, pengendalian keuangan, dan penetapan tarif. Dengan melakukan analisis biaya, akan diperoleh :

- a. Informasi untuk kebijakan tarif dan subsidi
- b. Dasar pertimbangan dalam negosiasi dengan pihak-pihak yang akan mengadakan kontrak dengan menggunakan jasa rumah sakit.
- c. Informasi untuk kebijaksanaan pengendalian biaya
- d. Pertanggungjawaban tentang efektifitas biaya kepada pihak yang berkepentingan.
- e. Dasar untuk perencanaan anggaran yang akan datang.

Metode Analisis Biaya ada 6 metode, yaitu :

1. *Simple Distribution*
2. *Step Down Method*
3. *Double Distribution Method*
4. *Multiple Distribution*
5. *Activity Based Costing (ABC)*
6. *Metode Real Cost*

Menurut Gani dalam Bachtiar, Manfaat utama dari analisis biaya ada empat yaitu (Bachtiar, 2012: 18):

- a. *Pricing*

- b. *Budgeting/Planning*
- c. *Budgetary control*
- d. Evaluasi dan Pertanggungjawaban
Manfaat yang diperoleh dari analisis biaya rumah sakit adalah :
 - a. Memperoleh informasi mengenai jumlah biaya satuan total dari suatu unit produksi rumah sakit serta biaya satuan dari setiap output rumah sakit. Informasi ini diperlukan untuk alokasi dana dan perencanaan anggaran rumah sakit.
 - b. Menentukan tarif dari berbagai jenis pelayan rumah sakit, sehingga tarif yang disusun juga dapat bervariasi.
 - c. Analisis *economic of scale*, yaitu analisis yang menggambarkan hubungan antara besarnya suatu rumah sakit dengan biaya. Biasanya hubungan besarnya rumah sakit dengan biaya rata-rata adalah *U shape*, artinya biaya rata-rata akan menurun apabila rumah sakit diperluas hingga titik minimal (keadaan ini disebut *economic of scale*) dan biaya rata-rata kemudian menaik kembali bila rumah sakit diperluas (*diseconomic of scale*)
 - d. Peningkatan efisiensi
 - e. Analisis *cost and benefit*
 - f. Negosiasi harga dengan pembayar pihak ketiga mengenai berbagai jenis pelayanan rumah sakit
 - g. Bagian dari laporan kegiatan rumah sakit kepada pemilik atau pengelola.

ABC system dimanfaatkan untuk mengatasi kelemahan akuntansi biaya tradisional yang didesain khusus untuk perusahaan manufaktur. Semua jenis perusahaan (manufaktur, jasa, dagang) sekarang dapat memanfaatkan *ABC system* sebagai sistem akuntansi biaya, baik untuk tujuan pengurangan biaya (*cost reduction*) maupun untuk perhitungan *cost* produk/jasa yang akurat. Jika pada tahap awal perkembangannya, *ABC system* hanya difokuskan pada biaya *overhead* pabrik, pada tahap perkembangan selanjutnya, *ABC system* diterapkan ke semua biaya, mulai dari biaya desain, biaya produksi, biaya penjualan, biaya pasca jual, sampai biaya administrasi dan umum. *ABC system* menggunakan aktivitas sebagai titik pusat (*focal point*) untuk mempertanggungjawabkan biaya. Oleh karena aktivitas tidak hanya dijumpai di perusahaan manufaktur, dan tidak terbatas di tahap produksi, maka *ABC system* dapat dimanfaatkan di perusahaan non-manufaktur dan mencakup biaya di luar produksi.

Menurut Mulyadi (2003:40), pengertian *Activity Based Costing* adalah sistem informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktivitas agar memungkinkan personil perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas. Sistem informasi ini bertujuan untuk menggunakan aktivitas sebagai basis serta pengurangan biaya dan penentuan biaya produk/jasa secara akurat.

Secara umum, aktivitas dapat dikelompokkan ke dalam empat golongan, yaitu

- a) *Result-producing activities*

Result-producing activities adalah aktivitas yang secara langsung berkaitan dengan penyediaan produk/jasa bagi konsumen

b) *Result-contributing activities*

Result-contributing activities adalah aktivitas yang memberikan dukungan secara langsung kepada *result-producing activities* dalam penyediaan produk/jasa bagi konsumen.

c) *Support activities*

Support activities adalah aktivitas pusat jasa untuk menyediakan layanan bagi *result-producing activities* dan *result-contributing activities*.

d) *Hygiene and housekeeping activities*

Hygiene and housekeeping activities adalah aktivitas pusat jasa yang menyediakan layanan kebersihan dan kerumahtanggaan bagi *result-producing activities*, *result-contributing activities* dan *support activities*.

Dalam *Activity Based Costing System* terdapat istilah *cost driver*, *resources driver* dan *activity driver*. Dimana pengertian dari istilah-istilah tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. *Cost Driver* adalah faktor yang menyebabkan perubahan biaya aktivitas dan merupakan faktor yang dapat diukur yang digunakan untuk membebankan biaya ke aktivitas dan dari aktivitas ke aktivitas lain, produk atau jasa (Blocher,2000:120).
2. *Resources driver* adalah ukuran kuantitas sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas. *Resources driver* digunakan untuk membebankan biaya sumber daya yang dikonsumsi oleh aktivitas *cost pool* tertentu.
3. *Activity driver* adalah ukuran frekuensi dan intensitas permintaan terhadap suatu aktivitas terhadap objek biaya. *Activity driver* digunakan untuk membebankan biaya dari *cost pool* ke objek biaya.

Langkah-langkah Activity Based Costing System :

1. Identifikasi Aktivitas
2. Pengelompokan aktivitas yang berkaitan (*activity*)
3. Mengkonversikan aktivitas-aktivitas yang sudah diidentifikasi menjadi biaya.
4. Mengidentifikasi sumber-sumber biaya pendukung (biaya tidak langsung) yang ikut membantu terlaksananya aktivitas.
5. Penetapan *cost driver* yang sesuai dari setiap aktivitas yang terjadi.
6. Menghitung total biaya aktivitas per produk
7. Menghitung biaya satuan produk.

Tingkat pemulihan biaya (*Cost recovery rate*) rumah sakit adalah nilai dalam persen yang menunjukkan seberapa besar kemampuan rumah sakit dapat menutup biayanya dengan penerimaannya dari pendapatan fungsionalnya. *Cost recovery rate* merupakan perbandingan antara kontribusi biaya oleh pengguna pelayanan kesehatan dengan biaya yang dikeluarkan untuk pelayanan tersebut. *Cost recovery rate* diperoleh setelah biaya dari masing-masing kelas perawatan diketahui. Kemudian dilakukan perbandingan total penerimaan rumah sakit sehingga akan tampak berapa besar subsidi yang diberikan antar kelas perawatan.

Sebagai suatu unit usaha, rumah sakit saat ini menghadapi tingkat kompetisi yang tinggi. Hanya rumah sakit yang dapat menyediakan layanan yang bermutu dengan pembiayaan yang relatif rendah yang dapat unggul dalam kompetisi ketat tersebut.

Khusus untuk pembiayaan kesehatan, ukuran lazim yang digunakan untuk menilai tingkat kemandirian pembiayaan kesehatan adalah *Cost Recovery* (Gani,2000:23). Tingkat *Cost Recovery* bisa diukur dalam 2 (dua) bentuk, yaitu :

1. *Total Cost Recovery*

Merupakan perbandingan antara pendapatan total sistem pelayanan dengan total biaya yang dikeluarkan yang dinyatakan dalam persen.

2. *Unit Cost Recovery*

Merupakan perbandingan antara pendapatan total unit pelayanan dengan total biaya unit yang dikeluarkan dan dinyatakan dalam persen. Apabila CRR dibawah 100% berarti unit pelayanan tersebut beroperasi pada keadaan defisit dan sangat bergantung kepada subsidi dan bila tingkat CRR diatas 100% berarti unit tersebut memperoleh keuntungan/*profit*.

Tingkat pemulihan biaya (*Cost recovery rate*) secara umum merupakan perbandingan antara total pendapatan dan total biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit. Untuk rumah sakit pemerintah, tingkat pemulihan biaya ini masih rendah yaitu sekitar 35% . Untuk rumah sakit BUMN tertentu, tingkat pemulihan biaya tersebut bahkan ada yang hanya mencapai 15%. Ini berarti rumah sakit tersebut masih sangat bergantung pada subsidi anggaran yang disediakan oleh pemiliknya/penyandang dana (Masyhudi,2008).

Ada tiga strategi pokok yang umumnya dilakukan agar rumah sakit dapat mandiri dalam hal pembiayaannya, yaitu : meningkatkan tarif, meningkatkan utilisasi, dan meningkatkan efisiensi. Trisnantoro (2005:40) menyimpulkan bahwa tarif dapat ditetapkan untuk meningkatkan pemulihan biaya, dapat diketahui pula dengan menghitung seberapa besar jumlah tarif yang diberlakukan dibandingkan dengan berapa biaya satuan aktual berdasarkan analisis biaya. Jika tarif yang berlaku lebih rendah dari biaya satuan, maka tingkat pemulihan biaya akan sulit untuk dicapai, demikian juga sebaliknya apabila tarif yang berlaku lebih tinggi dari biaya satuan dan disertai dengan pengambilan margin keuntungan yang sangat besar, maka tingkat pemulihan biaya akan semakin baik. Jika tarif yang berlaku di rumah sakit berada di bawah unit cost, ini berdampak bahwa tingkat pemulihan biaya di rumah sakit akan semakin sulit.

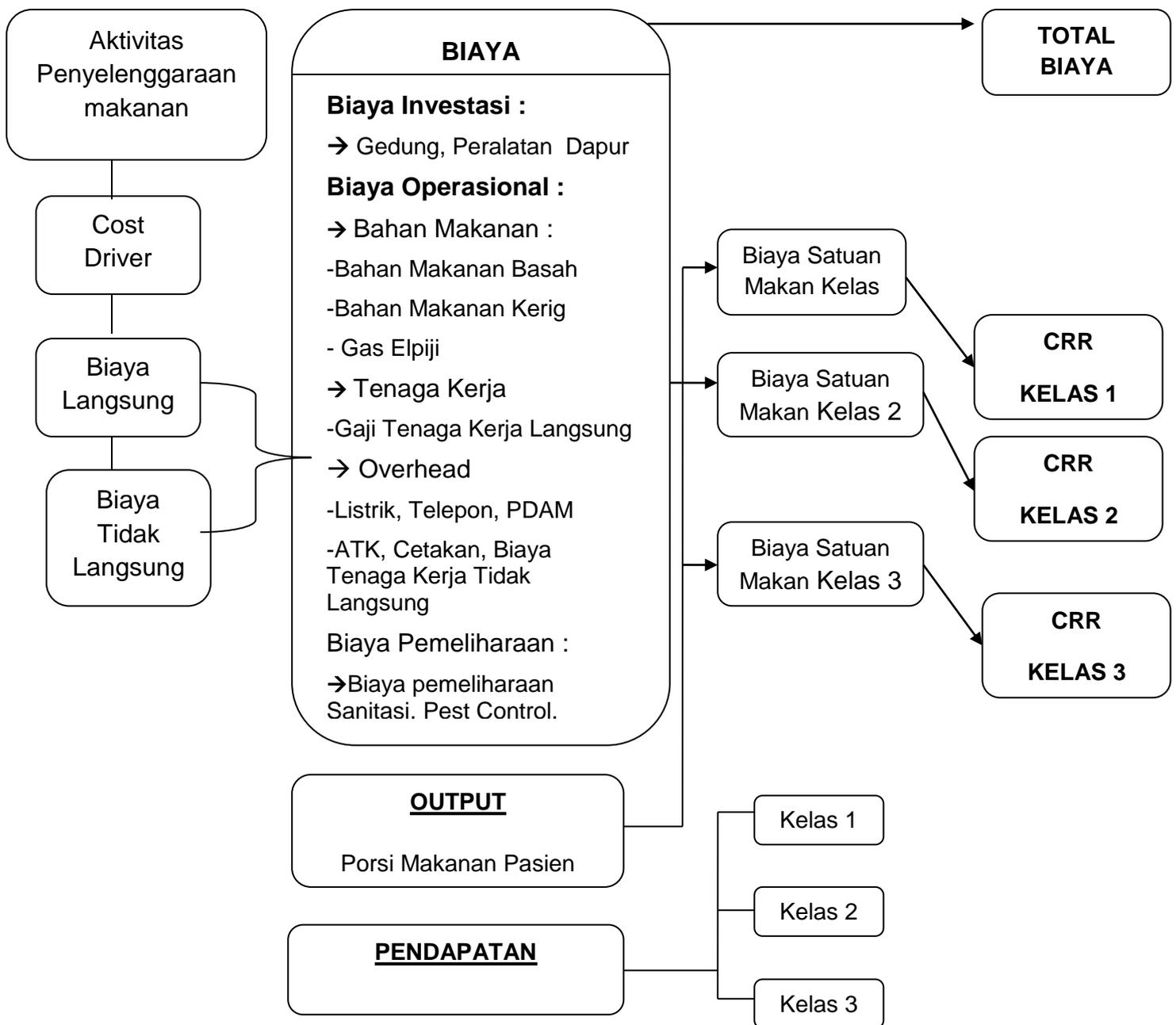
Untuk mengetahui biaya satuan penyelenggaraan makan pasien di Rumah Sakit dengan metode *Activity Based Costing (ABC)* terlebih dahulu perlu diketahui seluruh aktivitas pendukung yang menimbulkan biaya mulai dari pengadaan makanan sampai makanan dihidangkan ke pasien.

Secara konseptual *Activity Based Costing (ABC)* membebani biaya terhadap produk berdasarkan jumlah aktivitas yang dibutuhkan, selanjutnya dilakukan alokasi biaya unit produksi yang meliputi biaya bahan makanan, gaji pegawai, biaya operasional dan pemeliharaan tiap penyelenggaraan makanan kemudian dilakukan distribusi biaya unit penunjang/biaya tidak langsung ke tiap penyelenggaraan makanan tiap kelas perawatan.

Biaya makan merupakan biaya yang dibutuhkan untuk menyelenggarakan makanan. Biaya ini diperoleh berdasarkan total biaya yang dikeluarkan untuk

penyelenggaraan makanan dibagi dengan jumlah output/porsi makanan yang dihasilkan. Unsur-unsur biaya dalam penyelenggaraan makanan adalah : (1) biaya bahan makanan, (2) biaya tenaga kerja langsung dan (3) biaya *overhead*.

Berdasarkan permasalahan dan tinjauan pustaka, dapat diketahui bahwa instalasi gizi sebagai salah satu pusat biaya dan unit kerja yang memiliki aktivitas yang cukup rumit dalam penyelenggaraan makanan pasien rawat inap. Dengan melakukan analisis biaya pada instalasi gizi, maka dapat diperoleh hasil mengenai data pengeluaran aktual dan kemudian juga diperoleh tingkat pemulihan biaya (*CRR*) sehingga dapat terlihat jelas bagaimana kinerja pengelolaan keuangan di Instalasi Gizi. Berikut digambarkan Kerangka Konsep penyelenggaraan makan pasien :



Pendapatan yang seharusnya diterima oleh pihak rumah sakit merupakan pembayaran yang seharusnya dilakukan oleh pasien, dimana pendapatan yang seharusnya diterima atas penyelenggaraan makanan pasien merupakan biaya satuan makan aktual yang didapat setelah dilakukan perhitungan atas semua jenis dan komponen biaya dan kemudian diakumulasi berdasarkan porsi makanan yang diproduksi berdasarkan kelas perawatan.

Berdasarkan data biaya satuan makan aktual dan biaya satuan makan standar, maka *cost recovery rate* total dan perkelas perawatan dapat dihitung, dengan cara membagi biaya satuan makan standar dengan biaya satuan makan aktual dikalikan 100%. Biaya satuan makan standar merupakan biaya satuan yang telah ditetapkan oleh pihak manajemen rumah sakit.

III. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dan kualitatif sebagai pendukung analisis *Cost Recovery* di Instalasi Gizi Rumah Sakit Abdul Wahab Sjahranie Samarinda pada tahun 2013-2014. Data yang digunakan adalah data dari tanggal 01 Januari 2013 sampai dengan 31 Desember 2014. Penelitian ini menggunakan data primer dengan wawancara dan data sekunder dari dokumen-dokumen di Instalasi Gizi dan Bagian Keuangan RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda. Metode analisis yang digunakan untuk mengidentifikasi biaya satuan makan adalah dengan metode berbasis aktivitas (*Activity Based Costing*).

Definisi Operasional

Untuk memberikan pengertian yang tepat terhadap variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini, maka diberikan batasan-batasan operasional untuk masing-masing variabel, sebagai berikut :

1. *Cost Recovery Rate*

Yang dimaksud dengan *Cost Recovery Rate* dalam penelitian saya adalah ukuran kemampuan instalasi gizi dalam persen untuk mencukupi total biaya produksi makanan pasien secara total dan perkelas perawatan.

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

Yang dimaksud dengan Total Biaya dalam perhitungan CRR adalah sejumlah dana yang seharusnya diterima oleh pihak rumah sakit dari proses penyelenggaraan makan pasien Instalasi Rawat Inap A, sehingga Total Biaya = Total biaya makan aktual. Total Biaya didapat dari menjumlahkan biaya langsung dan biaya tidak langsung yang terdiri dari biaya investasi, biaya operasional, dan biaya pemeliharaan.

Yang dimaksud dengan Total Pendapatan dalam perhitungan CRR adalah biaya makan yang dihitung berdasarkan tarif yang telah ditetapkan oleh pihak manajemen rumah sakit, sehingga total pendapatan yang dimaksud = total biaya makan standar.

2. Aktivitas Penyelenggaraan Makanan

Aktivitas penyelenggaraan makanan merupakan aktivitas-aktivitas yang dilakukan dalam penyelenggaraan makanan pasien di Instalasi Gizi.

Berdasarkan Pedoman Pelayanan Gizi Rumah Sakit oleh Kementerian Kesehatan Republik Indonesia Tahun 2013, terdapat aktivitas penyelenggaraan makanan pasien sebagai berikut :

- a. Perencanaan menu
- b. Pengadaan bahan
- c. Penerimaan dan penyimpanan bahan
- d. Persiapan dan pengolahan makanan
- e. Distribusi makanan
- f. Penyajian makanan di ruangan
- g. Pelayanan makanan pasien

3. Biaya Satuan Makan

Biaya satuan makan merupakan biaya satuan makan aktual yang dihitung berdasarkan realisasi biaya yang digunakan untuk setiap aktivitas kegiatan pengadaan makan sesuai dengan kelas perawatan.

Dapat dirumuskan :
$$\text{Biaya Satuan Makan} = \frac{\text{Total Biaya}}{\text{Total Porsi Makanan}}$$

Yang dimaksud dengan total biaya dalam perhitungan biaya satuan makan aktual adalah total biaya yang dihitung berdasarkan realisasi biaya yang digunakan untuk setiap aktivitas kegiatan pengadaan makan, yang merupakan total dari biaya investasi, biaya operasional, dan biaya pemeliharaan.

4. *Activity Based Costing*

Yang dimaksud dengan *Activity Based Costing* dalam penelitian ini adalah sistem informasi mengenai kegiatan (aktivitas), yang mengkonsumsi sumber daya dan menghasilkan nilai bagi konsumen/pasien. Fokus utama dari *Activity Based Costing* adalah aktivitas, dimana semua aktivitas yang dilakukan bertujuan untuk menghasilkan produk dengan biaya yang memadai.

Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data primer dilakukan dengan melakukan wawancara dengan menggunakan pedoman wawancara, membuat alur aktivitas kegiatan Instalasi Gizi berdasarkan hasil wawancara dan menentukan *cost driver* dari masing-masing aktivitas kegiatan tersebut.

Pengumpulan data sekunder dilakukan dengan bantuan daftar check list dokumen yang dibutuhkan untuk menghindari kekurangan data. Dokumen yang diperoleh kemudian diduplikasi untuk kepentingan penelitian dan pengolahan data dengan menggunakan mesin *fotocopy* atau *scanner* dan dalam melakukan perhitungan, peneliti menggunakan bantuan kalkulator dan *Microsoft Office Excel*.

Populasi dan Sampel

Populasi adalah gabungan dari seluruh elemen yang berbentuk peristiwa, hal atau orang yang memiliki karakteristik yang serupa yang menjadi pusat perhatian seorang peneliti karena itu dipandang sebagai sebuah semesta penelitian (Ferdinand, 2005:14). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh rumah sakit umum milik pemerintah yang ada di Indonesia, yang sampai saat ini berjumlah 790 rumah sakit, Jumlah tersebut terdiri dari 16 rumah sakit dibawah naungan Kementrian Kesehatan, 61 rumah sakit dibawah naungan Pemerintah Provinsi, 463 rumah sakit dibawah naungan Pemda Kabupaten, 83 rumah sakit dibawah naungan Pemda Kota, 5 rumah sakit Kementrian lain, 120 rumah sakit dibawah naungan TNI, dan 42 rumah sakit dibawah naungan Kepolisian Republik Indonesia.

Sampel adalah subset dari populasi, terdiri dari beberapa anggota populasi. Subset ini diambil karena dalam banyak kasus tidak mungkin meneliti seluruh anggota populasi (Ferdinan, 2005 : 16). Pulau Kalimantan mempunyai hanya satu rumah sakit kelas/tipe A, yaitu rumah sakit umum yang ada di Provinsi Kalimantan Timur. Dalam penelitian ini, sampel yang digunakan adalah Rumah Sakit Umum Daerah Abdul Wahab Sjahranie, yang merupakan rumah sakit umum milik Pemerintah Provinsi Kalimantan Timur yang telah meraih akreditasi A sejak tahun lalu.

Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini, dilakukan dengan cara sebagai berikut :

1. Melakukan perhitungan biaya satuan makan pasien di instalasi gizi, yang dapat dilakukan dengan beberapa langkah-langkah sebagai berikut :
 - a. Dilakukan perhitungan biaya bahan makan dari tiap jenis makan (makan pagi, makan siang, dan makan malam).
 - b. Hasil perhitungan total komponen bahan makan tersebut dikalikan dengan jumlah porsi makan dalam setahun. Kemudian ditambahkan dengan biaya gas elpiji.
 - c. Menetapkan beban pegawai dari masing-masing aktivitas yang dilakukan pada tiap jenis pembuatan makanan. Sehingga dapat dihitung beban kerja yang digunakan sebagai dasar alokasi biaya pegawai serta depresiasi di Instalasi Gizi.
 - d. Hasil perhitungan total beban kerja tiap kelas perawatan dan jenis waktu makan dikalikan dengan porsi makan dalam setahun maka diketahui total beban kerja dalam setahun.
 - e. Alokasi biaya tenaga kerja langsung Instalasi Gizi berdasarkan data yang didapat dari Bagian Keuangan RSUD A.Wahab Sjahranie bahwa biaya pegawai meliputi gaji pokok, tambahan penghasilan pegawai, uang makan dan jasa pelayanan. Sedangkan untuk biaya tenaga kerja tidak langsung Instalasi Gizi, seperti kepala instalasi gizi dan administrasi merupakan komponen dari biaya overhead. Biaya dari

pegawai Instalasi Gizi tersebut dialokasikan pada masing-masing kelas perawatan dengan menggunakan dasar alokasi proporsi total beban kerja pegawai Instalasi Gizi.

- f. Pengalokasian biaya *overhead* ke setiap kelas perawatan yang meliputi makan pagi, makan siang, dan makan malam, dengan dasar alokasi proporsi dari total beban kerja karyawan instalasi gizi. Dimana biaya *overhead* terdiri dari : biaya listrik, biaya telpon, biaya air, biaya ATK, biaya cetakan, biaya tenaga kerja tidak langsung, dan biaya pemeliharaan.
 - g. Melakukan alokasi biaya depresiasi pada Instalasi Gizi
 - h. Melakukan perhitungan biaya satuan makan aktual yang diperoleh dengan menjumlahkan hasil alokasi biaya bahan makanan, biaya gaji pegawai, biaya *overhead* / operasional, dan biaya depresiasi pada tiap kelas perawatan dan waktu makan dengan jumlah porsi makan dalam setahun.
2. Sehingga dalam penelusuran biaya menggunakan *Activity Based Costing System*, dapat dijelaskan biaya-biaya yang perlu ditelusuri adalah :
- a. Biaya bahan makanan yang merupakan unsur biaya yang utama.
 - b. Biaya gas elpiji
 - c. Biaya tenaga kerja langsung, merupakan biaya yang dikeluarkan guna membayar juru masak, pekarya, atau tenaga kerja yang terlibat secara langsung dengan proses produksi makanan.
 - d. Biaya tenaga kerja tidak langsung, merupakan biaya yang dikeluarkan guna membayar pegawai / karyawan yang tidak terlibat secara langsung dalam proses produksi, seperti kepala instalasi gizi dan administrasi.
 - e. Biaya listrik, biaya telpon, biaya air, merupakan unsur biaya *overhead*, yaitu unsur biaya yang tidak secara langsung digunakan dalam proses produksi, namun merupakan biaya yang tetap harus dikeluarkan dalam proses produksi makan, karena misalnya listrik, diperlukan untuk menyalakan peralatan memasak yang digunakan dalam proses produksi .
 - f. Biaya alat tulis kantor dan biaya cetakan. Contoh alat tulis kantor adalah kertas, pensil, buku, ballpoint, spidol , dan sebagainya, sedangkan biaya cetakan terdiri dari bon permintaan / pembatalan makanan pasien baru/pulang, bon pesanan bahan makanan pada rekanan, dan sebagainya.
 - g. Biaya pemeliharaan yang juga merupakan unsur biaya *overhead*.
 - h. Biaya depresiasi, yang merupakan unsur biaya tetap, adalah biaya atas asset tetap yang dimiliki Instalasi Gizi.
3. Berdasarkan data biaya satuan makan aktual dan biaya satuan makan standar, maka *cost recovery rate* dapat dihitung menggunakan rumus :
- $$CRR = \frac{\text{Biaya satuan makan standar}}{\text{Biaya satuan makan aktual}} \times 100\%$$

IV. Analisis dan Pembahasan

Penyajian Hasil Penelitian

Tabel 5.9

Biaya Variabel Unit Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda.
Tahun 2013 dan 2014

BIAYA	KOMPONEN	JUMLAH (Rp.)		%	
		Tahun 2013	Tahun 2014	Thn 2013	Thn 2014
Biaya bahan	Bahan Basah	2.211.411.524	2.753.044.071	64	68
	Bahan Kering	1.754.251.525	2.251.279.911		
	Elpiji	174.500.000	185.000.000		
	Total biaya bahan	4.140.163.049	5.189.323.982		
Biaya tenaga kerja langsung	Gaji	470.283.333	497.175.000	12	11
	TPP & Uang Makan	89.645.833	102.200.000		
	Jasa Pelayanan	196.900.667	212.364.000		
	Total biaya tenaga	756.829.833	811.739.000		
Biaya overhead	Listrik	599.555.667	614.258.667	23	20
	Telpon	33.010.877	35.011.737		
	Air	109.363.428	116.237.791		
	ATK	149.382.451	169.192.321		
	Cetakan	26.444.214	28.944.704		
	Gaji tenaga kerja tidak langsung	335.916.667	355.125.000		
	TPP & Uang Makan tenaga kerja tidak langsung	125.504.167	143.080.000		
	Jasa Pelayanan tenaga kerja tidak langsung	98.450.333	106.182.000		
	Total biaya overhead	1.477.627.804	1.568.032.220		
Biaya pemeliharaan	Peralatan dapur	6.150.000	6.375.000	1	1
	Bahan Solar dan Boiler	38.183.875	40.283.250		
	Kebersihan	15.285.005	15.300.500		
	Pest Control	722.375	750.851		
	Service Kompor	7.200.000	7.350.000		
	Pengecatan ulang	1.000.000	1.100.000		
	Total by. Pemeliharaan	68.541.255	71.159.601		
Jumlah Total		6.443.161.941	7.640.254.803	100	100

Sumber : Data olahan

Total Biaya adalah jumlah biaya tetap dan biaya variabel yang dapat disajikan dengan tabel berikut ini :

Tabel 5.10
Total Biaya Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda
Tahun 2013-2014

Jenis Biaya	Tahun 2013	Tahun 2014
Biaya Tetap	12.359.196.344	12.359.196.344
Biaya Variabel	6.443.161.941	7.640.254.803
Total Biaya	18.802.358.285	19.999.451.147

Sumber : Data olahan

Pembahasan

5.2.1 Perhitungan Biaya Satuan Makan Instalasi Gizi

Untuk menghitung biaya satuan makan pasien diperlukan data mengenai jumlah dan jenis makanan selama tahun 2013 dan 2014. Rekapitulasi porsi makan untuk tahun 2013 dan 2014 dapat dilihat pada tabel dibawah ini :

Tabel 5.11
Rekapitulasi Porsi Makan
Tahun 2013 - 2014

Uraian	Tahun 2013	Tahun 2014
Kelas I	34.320	35.020
Kelas II	120.340	121.014
Kelas III	190.308	192.150

Sumber : Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie

Pertama : Dilakukan perhitungan biaya bahan makan dari tiap jenis makan (makan pagi, makan siang, dan makan malam). Hasil perhitungannya adalah sebagai berikut :

Tabel 5.12
Hasil Perhitungan Komponen
Biaya Makan dalam 1 hari

Kelas	Jenis Makan	Bahan Makan (Rp).	
		Tahun 2013	Tahun 2014
Kelas I	Makan Pagi	14.088	17.610
	Makan Siang	15.594	19.493
	Makan Malam	14.822	18.528
Kelas II	Makan Pagi	10.221	12.776
	Makan Siang	14.495	18.119
	Makan Malam	13.136	16.420
Kelas III	Makan Pagi	9.020	11.275
	Makan Siang	12.018	15.023
	Makan Malam	11.135	13.919

Sumber : Data olahan

Kedua : Hasil perhitungan total komponen bahan makan tersebut dikalikan dengan jumlah porsi makan dalam setahun. Kemudian ditambahkan dengan biaya gas elpiji. Sehingga hasil perhitungannya dapat dilihat dalam tabel berikut :

Tabel 5.13

Biaya Bahan Makanan Tiap Kelas Perawatan
Tahun 2013

Kelas	Uraian	Jumlah Porsi Makan	Total Biaya Bahan	Biaya Gas Elpiji
			(Rp.)	(Rp.)
I	Makan pagi	15.444	217.575.072	19.388.889
	Makan siang	10.296	160.555.824	19.388.889
	Makan malam	8.580	127.172.760	19.388.889
II	Makan pagi	54.153	553.497.813	19.388.889
	Makan siang	36.102	523.298.490	19.388.889
	Makan malam	30.085	395.196.560	19.388.889
III	Makan pagi	85.639	772.460.172	19.388.889
	Makan siang	57.092	686.136.463	19.388.889
	Makan malam	47.577	529.769.895	19.388.889
Total			3.965.663.049	174.500.000

Sumber : Data olahan

Tabel 5.14

Biaya Bahan Makanan Tiap Kelas Perawatan
Tahun 2014

Kelas	Uraian	Jumlah Porsi Makan	Total Biaya Bahan	Biaya Gas Elpiji
			(Rp.)	(Rp.)
I	Makan pagi	15.759	277.515.990	20.555.556
	Makan siang	10.506	204.788.205	20.555.556
	Makan malam	8.755	162.208.263	20.555.556
II	Makan pagi	54.456	695.747.303	20.555.556
	Makan siang	36.304	657.786.724	20.555.556
	Makan malam	30.254	496.762.470	20.555.556
III	Makan pagi	86.468	974.921.063	20.555.556
	Makan siang	57.645	865.972.013	20.555.556
	Makan malam	48.038	668.621.953	20.555.556
Total			5.004.323.982	185.000.000

Sumber : Data olahan

Ketiga : Menetapkan beban pegawai dari masing-masing aktifitas yang dilakukan pada tiap jenis pembuatan makanan.

Tabel 5.15
Estimasi Beban Kerja Pekerja Instalasi Gizi
Perkelas Perawatan Tahun 2013 – 2014

Jenis Makanan	Aktivitas Memasak				Total (Menit)
	Membersihkan (menit)	Memotong (menit)	Memasak (menit)	Pengemasan (menit)	
Kelas I					
Nasi putih (A1)	5	0	38	2	45
Daging Semur (A1)	5	10	23	2	40
Tumis buncis baby corn (A1)	10	30	35	4	79
Telur dadar (A1)	0	0	50	3	53
Pisang Ambon (A1)	20	10	0	2	32
Nasi Putih (A2)	3	0	40	3	46
Ikan Kakap tomat (A2)	7,5	12,5	30	3	53
Sayur Sop (A2)	5	24	13	3	45
Telur (A2)	3	0	40	3	46
Perkedel kentang (A2)	15	30	50	4	99
Melon (A2)	5	15	0	4	24
Nasi putih (A3)	3	0	40	4	47
Rolade daging (A3)	10	25	60	5	100
Ayam bumbu kuning (A3)	5	8	26	3	42
Sop Sayuran (A3)	10	30	45	5	90
Tahu semur (A3)	3	10	13	3	29
Buah pear + pisang ambon (A3)	0	0	0	15	15
Kelas II					
Nasi putih (B1)	5	0	38	3	46
Daging semur (B1)	5	10	23	3	41
Tumis labu siam (B1)	6	25	20	3	54
Snack buah (B1)	0	0	0	25	25

Jenis Makanan	Aktivitas Memasak				Total (Menit)
	Membersihkan (menit)	Memotong (menit)	Memasak (menit)	Pengemasan (menit)	
Nasi putih (B2)	3	0	40	3	46
Ikan kakap bumbu tomat (B2)	8	13	30	4	55
Sayur sop (B2)	5	24	13	3	45
Telur (B2)	3	0	40	5	48
Tempe semur (B2)	5	15	15	3	38
Pepaya (B2)	8	25	0	3	36
Nasi putih (B3)	3	0	40	4	47
Ayam bumbu kuning (B3)	5	8	26	3	42
Sop Ayam (B3)	8	20	25	3	56
Tahu semur (B3)	3	10	13	3	29
Semangka (B3)	5	25	0	3	33
<u>Kelas III</u>					
Nasi putih (C1)	5	0	38	3	46
Daging semur (C1)	5	10	23	3	41
Tumis labu siam (C1)	6	25	20	3	54
Nasi putih (C2)	3	0	40	3	46
Sop sayuran (C2)	5	24	13	3	45
Telur (C2)	3	0	40	10	53
Tempe semur (C2)	5	15	15	3	38
Pepaya (C2)	8	25	0	3	36
Nasi putih (C3)	3	0	40	4	47
Ayam bumbu kuning (C3)	5	8	26	3	42
Soto ayam (C3)	8	20	25	3	56
Tahu semur (C3)	3	10	13	5	31
Semangka (C3)	5	25	0	3	33

Sumber : Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie

Keterangan :

A1 : kelas 1 makan pagi

A2 : kelas 1 makan siang

A3 : kelas 1 makan malam

B1 : kelas 2 makan pagi
 B2 : kelas 2 makan siang
 B3 : kelas 2 makan malam
 C1 : kelas 3 makan pagi
 C2 : kelas 3 makan siang
 C3 : kelas 3 makan malam

Keempat : Hasil perhitungan total beban kerja tiap kelas perawatan dan jenis waktu makan dikalikan dengan porsi makan dalam setahun maka diketahui total beban kerja dalam setahun.

Tabel 5.16
 Distribusi beban jam kerja Instalasi Gizi tiap Kelas Perawatan

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Total beban jam kerja (menit)
Kelas I	Makan pagi	249
	Makan siang	313
	Makan malam	323
Kelas II	Makan pagi	166
	Makan siang	268
	Makan malam	207
Kelas III	Makan pagi	141
	Makan siang	218
	Makan malam	209
Total		2.094

Sumber : Data olahan

Dari tabel 5.16 dapat diketahui ternyata beban kerja terbesar terdapat pada kelas I makan malam, yaitu 323 menit.

Tabel 5.17
 Total dan Proporsi Beban Jam Kerja Pegawai Instalasi Gizi
 Tahun 2013

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Jumlah porsi makan	Beban Jam Kerja	Proporsi
			per tahun (menit)	(%)
Kelas I	Makan pagi	15.444	3.845.556	6
	Makan siang	10.296	3.222.648	5
	Makan malam	8.580	2.771.340	4
Kelas II	Makan pagi	54.153	8.989.398	13
	Makan siang	36.102	9.675.336	14
	Makan malam	30.085	6.227.595	9
Kelas III	Makan pagi	85.639	12.075.043	17
	Makan siang	57.092	12.446.143	18
	Makan malam	47.577	9.943.593	14
Total			69.196.652	100

Sumber : Data olahan

Tabel 5.18
Total dan Proporsi Beban Jam Kerja Pegawai Instalasi Gizi. Tahun 2014

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Jumlah porsi makan	Beban Jam Kerja per tahun (menit)	Proporsi (%)
Kelas I	Makan pagi	15.759	3.923.991	5
	Makan siang	10.506	3.288.378	5
	Makan malam	8.755	2.827.865	4
Kelas II	Makan pagi	54.456	9.039.746	13
	Makan siang	36.304	9.729.526	14
	Makan malam	30.254	6.262.475	9
Kelas III	Makan pagi	86.468	12.191.918	17
	Makan siang	57.645	12.566.610	18
	Makan malam	48.038	10.039.838	15
Total			69.870.345	100

Sumber : Data olahan

Kelima : Alokasi biaya tenaga kerja langsung Instalasi Gizi berdasarkan data yang didapat dari Bagian Keuangan RSUD A.Wahab Sjahranie bahwa biaya pegawai meliputi gaji pokok, tambahan penghasilan pegawai, uang makan dan jasa pelayanan. Biaya dari pegawai Instalasi Gizi tersebut dialokasikan pada masing-masing kelas perawatan dengan menggunakan dasar alokasi proporsi total beban kerja pegawai Instalasi Gizi, yang dapat dilihat pada tabel dibawah ini :

Tabel 5.19
Alokasi Biaya Gaji Pegawai Instalasi Gizi pada masing-masing kelas perawatan. Tahun 2013

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Proporsi (%)	Hasil Alokasi (Rp) Tahun 2013
Kelas I	Makan pagi	6	45.409.790
	Makan siang	5	37.841.492
	Makan malam	4	30.273.193
Kelas II	Makan pagi	13	98.387.878
	Makan siang	14	105.956.177
	Makan malam	9	68.114.685
Kelas III	Makan pagi	17	128.661.072
	Makan siang	18	136.229.370
	Makan malam	14	105.956.177
Total		100	756.829.833

Sumber : Data olahan

Tabel 5.20
Alokasi Biaya Gaji Pegawai Instalasi Gizi pada masing-masing kelas perawatan.
Tahun 2014

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Proporsi	Hasil Alokasi
		(%)	(Rp) Tahun 2014
Kelas I	Makan pagi	5	40.586.950
	Makan siang	5	40.586.950
	Makan malam	4	32.469.560
Kelas II	Makan pagi	13	105.526.070
	Makan siang	14	113.643.460
	Makan malam	9	73.056.510
Kelas III	Makan pagi	17	137.995.630
	Makan siang	18	146.113.020
	Makan malam	15	121.760.850
Total		100	811.739.000

Sumber : Data olahan

Keenam : Alokasi Biaya Overhead

Berdasarkan data yang telah dipaparkan sebelumnya diatas, yang telah disajikan pada tabel- tabel sebelumnya, maka hasil rekapitulasi atas biaya overhead tahun 2013 dan 2014 dapat disajikan sebagai berikut :

Tabel 5.21
Total Biaya Overhead. Tahun 2013 dan 2014

Uraian	Tahun 2013	Tahun 2014
Biaya Listrik	599.555.667	614.258.667
Biaya Telpon	33.010.877	35.011.737
Biaya Air	109.363.428	116.237.791
Biaya ATK	149.382.451	169.192.321
Biaya Cetakan	26.444.214	28.944.704
Gaji tenaga kerja tidak langsung	335.916.667	355.125.000
TPP & Uang Makan tenaga kerja tidak langsung	125.504.167	143.080.000
Jasa Pelayanan tenaga kerja tidak langsung	98.450.333	106.182.000
Biaya Pemeliharaan	68.541.255	71.159.601
Total	1.546.169.059	1.639.191.821

Sumber : Data olahan

Tabel 5.22
Alokasi Biaya Overhead/Operasional
Untuk setiap waktu makan pada masing-masing kelas perawatan
Tahun 2013

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Proporsi	Hasil Alokasi
		(%)	(Rp) Tahun 2013
Kelas I	Makan pagi	6	92.770.144
	Makan siang	5	77.308.453
	Makan malam	4	61.846.762
Kelas II	Makan pagi	13	201.001.978
	Makan siang	14	216.463.668
	Makan malam	9	139.155.215
Kelas III	Makan pagi	17	262.848.740
	Makan siang	18	278.310.431
	Makan malam	14	216.463.668
Total		100	1.546.169.059

Sumber : Data olahan

Tabel 5.23
Alokasi Biaya Overhead/Operasional
Untuk setiap waktu makan pada masing-masing kelas perawatan
Tahun 2014

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Proporsi	Hasil Alokasi
		(%)	(Rp) Tahun 2014
Kelas I	Makan pagi	5	81.959.591
	Makan siang	5	81.959.591
	Makan malam	4	65.567.673
Kelas II	Makan pagi	13	213.094.937
	Makan siang	14	229.486.855
	Makan malam	9	147.527.264
Kelas III	Makan pagi	17	278.662.610
	Makan siang	18	295.054.528
	Makan malam	15	245.878.773
Total		100	1.639.191.821

Sumber : Data olahan

Ketujuh : Alokasi Biaya Depresiasi Instalasi Gizi

Berdasarkan data biaya depresiasi instalasi gizi pada tabel 5.2, maka dapat dihitung hasil alokasi depresiasi Instalasi Gizi seperti yang dapat dilihat pada tabel dibawah ini :

Tabel 5.24
Hasil Alokasi Depresiasi Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda ke setiap kelas perawatan. Tahun 2013

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Proporsi	Gedung	Alat Non Medik	Furniture
		(%)			
Kelas I	Makan pagi	6	90.753.948	602.046.036	48.751.796
	Makan siang	5	75.628.290	501.705.030	40.626.497
	Makan malam	4	60.502.632	401.364.024	32.501.198
Kelas II	Makan pagi	13	196.633.554	1.304.433.079	105.628.892
	Makan siang	14	211.759.212	1.404.774.085	113.754.192
	Makan malam	9	136.130.922	903.069.054	73.127.695
Kelas III	Makan pagi	17	257.136.186	1.705.797.103	138.130.090
	Makan siang	18	272.261.844	1.806.138.109	146.255.389
	Makan malam	14	211.759.212	1.404.774.085	113.754.192
Total		100	1.512.565.800	10.034.100.604	812.529.940

Sumber : Data olahan

Tabel 5.25
 Hasil Alokasi Depresiasi Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda ke
 setiap kelas perawatan. Tahun 2014

Kelas Perawatan	Waktu Makan	Proporsi	Gedung	Alat Non Medik	Furniture
		(%)			
Kelas I	Makan pagi	5	75.628.290	501.705.030	40.626.497
	Makan siang	5	75.628.290	501.705.030	40.626.497
	Makan malam	4	60.502.632	401.364.024	32.501.198
Kelas II	Makan pagi	13	196.633.554	1.304.433.079	105.628.892
	Makan siang	14	211.759.212	1.404.774.085	113.754.192
	Makan malam	9	136.130.922	903.069.054	73.127.695
Kelas III	Makan pagi	17	257.136.186	1.705.797.103	138.130.090
	Makan siang	18	272.261.844	1.806.138.109	146.255.389
	Makan malam	15	226.884.870	1.505.115.091	121.879.491
Total		100	1.512.565.800	10.034.100.604	812.529.940

Sumber : Data olahan

Kedelapan : Perhitungan biaya satuan *actual* diperoleh dengan menjumlahkan hasil alokasi biaya bahan makanan, biaya gaji pegawai, biaya *overhead* / operasional, dan biaya depresiasi pada tiap kelas perawatan dan waktu makan dengan jumlah porsi makan dalam setahun.

Hasil perhitungan dapat dilihat pada lampiran 1, yang mana hasil perhitungan tersebut merupakan biaya satuan makan *actual*. Biaya satuan makan *actual* ini merupakan pendapatan yang seharusnya diterima rumah sakit dari setiap penyediaan makanan pasien.

5.2.2 Perhitungan Tingkat Pemulihan Biaya (*Cost Recovery Rate*)

Setelah mendapatkan hasil perhitungan biaya satuan makan *actual*, maka langkah selanjutnya adalah menentukan tingkat pemulihan biaya yang berhasil dilakukan oleh RSUD Abdul Wahab Sjahranie selama tahun 2013 dan 2014.

Sebelum menghitung tingkat pemulihan biaya (*Cost Recovery Rate*), maka terlebih dahulu perlu mengetahui biaya satuan makan standar yang berlaku pada RSUD A. Wahab Sjahranie Samarinda. Biaya satuan makan standar ini merupakan biaya makan yang dihitung berdasarkan tarif yang telah ditetapkan oleh pihak manajemen rumah sakit. Dimana dalam penetapan tarif tersebut, pihak

manajemen terlebih dahulu harus berkoordinasi dengan dewan pengawas RSUD A.Wahab Sjahranie dan Pemerintah Provinsi Kalimantan Timur. Setelah mengetahui biaya satuan makan *actual* dan biaya satuan makan standar, maka dapat dihitung tingkat pemulihan biaya untuk masing-masing kelas perawatan.

Hasil perhitungan tingkat pemulihan biaya (*Cost Recovery Rate*) dapat dilihat pada tabel 5.26 dan 5.27 dibawah ini.

Tabel 5.26
Tingkat Pemulihan Biaya (*Cost Recovery Rate*) Tahun 2013

No.	Uraian	Kelas 1	Kelas 2	Kelas 3
1	Biaya satuan makan actual	246.424	175.311	151.624
2	Biaya satuan makan standar	44.364	35.422	30.838
3	Tingkat pemulihan biaya (%)	18,00	20,21	20,34

Sumber : Data olahan

Tabel 5.27
Tingkat Pemulihan Biaya (*Cost Recovery Rate*) Tahun 2014

No.	Uraian	Kelas 1	Kelas 2	Kelas 3
1	Biaya satuan makan actual	246.377	185.463	162.846
2	Biaya satuan makan standar	44.364	35.422	30.838
3	Tingkat pemulihan biaya (%)	18,01	19,10	18,94

Sumber : Data olahan

Yang dimaksud dengan biaya satuan makan *actual* dalam perhitungan *CRR* adalah sebuah tarif yang seharusnya diberlakukan oleh pihak rumah sakit atas proses penyelenggaraan makan pasien Instalasi Rawat Inap A, karena berdasarkan hasil penelusuran biaya yang terjadi pada instalasi gizi RSUD A.Wahab Sjahranie. Yang dimaksud dengan biaya satuan makan standar dalam perhitungan *CRR* adalah biaya satuan makan yang dihitung berdasarkan tarif yang telah ditetapkan oleh pihak manajemen rumah sakit. Sedangkan tingkat pemulihan biaya didapat dengan cara membagi biaya satuan makan standar dengan biaya satuan makan *actual* kemudian dikalikan 100%.

V. Kesimpulan dan Saran

Kesimpulan

Dari hasil penelitian diperoleh bahwa pada tahun 2013 biaya makan *actual* kelas I adalah sebesar Rp. 246.424 kelas II sebesar Rp. 175.311 dan kelas III sebesar Rp. 151.624 dengan tingkat pemulihan biaya (*Cost Recovery Rate*), untuk kelas I hanya sebesar 18,00%, kelas II hanya sebesar 20,21% dan kelas III hanya sebesar 20,34%. Sedangkan pada tahun 2014, biaya makan *actual* kelas I adalah sebesar Rp. 246.377, kelas II sebesar Rp. 185.463 dan kelas III sebesar Rp. 162.846 dengan tingkat pemulihan biaya (*Cost Recovery Rate*) untuk kelas I sebesar 18,01%, kelas II sebesar 19,10%, dan kelas III hanya sebesar 18,94%.

Saran

1. Rendahnya tingkat pemulihan biaya pada Instalasi Gizi RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda dapat menjadi bahan pertimbangan bagi pihak manajemen rumah sakit untuk membenahi pembiayaan makanan pasien. Pembenahan dapat dilakukan dengan melakukan evaluasi terhadap penetapan biaya satuan makan standar yang telah ditetapkan oleh pihak manajemen dan hasilnya dapat digunakan sebagai pedoman dalam penetapan tarif rawat inap selanjutnya.
2. Perlu dilakukan revisi biaya satuan makan standar rumah sakit secara berkala, serta berkoordinasi dengan dewan pengawas RSUD A.Wahab Sjahranie Samarinda dan pihak-pihak terkait pada Pemerintah Provinsi Kalimantan Timur.
3. Membuat dan menetapkan sistem yang memudahkan proses pencatatan laporan penerimaan dan pengeluaran logistik di instalasi gizi, yang merupakan data penting untuk dapat memonitor efisiensi biaya di Instalasi gizi.
4. Manajemen perlu mereview besarnya biaya diluar biaya bahan makanan yang terjadi pada instalasi gizi, seperti besarnya biaya pegawai, biaya overhead, dan biaya pemeliharaan, sehingga dapat menekankan pengeluaran real yang terjadi pada instalasi gizi.
5. Diperlukan penelitian lebih lanjut mengenai tingkat kepuasan pasien terhadap makanan yang dihasilkan oleh instalasi gizi, sehingga dapat menjadi data pendukung bagi pihak manajemen untuk melakukan evaluasi terhadap produk makanan yang dihasilkan oleh instalasi gizi.

Daftar Pustaka

Agustini, Wilujeng Harimulyati, 2006, *Upaya Peningkatan Cost Recovery Rate (CRR) dengan Pendekatan Value Chain Analysis dan Activity Based Costing Klinik Medis Guna Medika Surabaya*, Tesis, Surabaya : Universitas Airlangga

- Atmaja, Hermina Karuna, 2011, *Penggunaan Analisis ABC Indeks Kritis untuk Pengendalian Persediaan Obat Antibiotik di Rumah Sakit M.H. Thamrin Salemba*, Tesis, Jakarta : Universitas Indonesia
- Bachtiar, Riny Sari, 2012, *Analisis Pemulihan Biaya (Cost Recovery) di Instalasi Dapur Rumah Sakit Bhakti Yudha Tahun 2010 – 2011*, Tesis. Jakarta : Universitas Indonesia
- Blocher, E.J., Chen,K.H., and Lin,T.W. 2000, *Manajemen Biaya* (Terjemahan), Edisi Pertama. Jakarta : Salemba Empat
- Carter, William K. 2009, *Akuntansi Biaya*, Jakarta : Salemba Empat
- Fatihah, Nur, 2007, *Perhitungan Biaya Satuan (Unit Cost) per Pasien di Instalasi Radiologi pada Pemeriksaan Konvensional (Foto Thorax) di RSUD Ulin Banjarmasin pada Bulan Januari 2007*, Tesis. Banjarmasin : Program Pasca Sarjana Universitas Lambung Mangkurat
- Ferdinand, Augusty, 2005, *Structural Equation Modelling dalam Penelitian Manajemen : Aplikasi Model-Model Rumit dalam Penelitian untuk Tesis Magister*, Semarang : Universitas Diponegoro
- Gani, Ascobat. 2000, *Teori Biaya*, Jakarta : YPKM-FKM UI dan LD-FEUI dengan Departemen Kesehatan Republik Indonesia
- Hansen, Don R dan Mowen, Maryanne M, 2009, *Akuntansi Manajerial*, Buku 1 Edisi 8, Jakarta : Salemba Empat
- Husnan, Suad dan Pudjiastuti, Enny, 2004, *Dasar-dasar Manajemen Keuangan*, Cetakan Kedua, Yogyakarta : Akademi Manajemen dan Percetakan
- Kementrian Kesehatan Republik Indonesia, 2013, *Pedoman Pelayanan Gizi Rumah Sakit*, Jakarta
- Masyhudi, 2008, *Analisis Biaya dengan Metode Activity Based Costing Kepaniteraan Klinik Mahasiswa Fakultas Kedokteran Unissula di Rumah Sakit Pendidikan (studi kasus di Rumah Sakit Islam Sultan Agung)*, Tesis. Semarang : Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro
- Mulyadi, 2003, *Activity Based Costing System Sistem Informasi Biaya untuk Pengurangan Biaya*, Yogyakarta : UPPAMP YKPN
- Mulyadi, 2005, *Akuntansi Biaya*, Yogyakarta : UPPAMP YKPM
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 tahun 2005 tentang Badan Layanan Umum
- Pratiwi,Ritha Widya, 2004, *Analisis Biaya Satuan Makan Pasien Rawat Inap Rumah Sakit Pasar Rebo Jakarta Tahun 2003*, Tesis. Jakarta : Universitas Indonesia
- Ratmaya, Ketut Anom, 2012, *Perhitungan Biaya Kamar Operasi Menggunakan Activity Based Costing di Rumah Sakit Umum Puri Raharja*, Tesis, Jakarta : Universitas Indonesia

Rumah Sakit Umum Abdul Wahab Sjahranie, 2014, *Profil RSUD A.Wahab Sjahranie*, Samarinda

Sugiyono, 2014, *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*, Bandung : Penerbit Alfabeta

Sulastriningsih dan Zulkifli, 2006, *Akuntansi Biaya*, Yogyakarta : UPP Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN

Sutrisno, 2005, *Manajemen Keuangan Teori, Konsep, dan Aplikasi*, Yogyakarta : Penerbit Ekonesia

Trisnantoro, Laksono, 2005, *Memahami Penggunaan Ilmu Ekonomi dalam Manajemen Rumah Sakit*, Ed.4, Yogyakarta : Gadjah Mada University Press

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Undang-Undang Nomor 3 tahun 1983 tentang Wajib Daftar Perusahaan

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit

www.google.com