



TDABC sebagai Strategi Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Rumah Sakit: Suatu Kajian Literatur

Tuti Setiati¹, Niken Safitri^{2*}, Ebah Suaebah³, Melinda Siregar⁴, Rabhita Wulandani Aritonang⁵, Muhammad Zakky⁶

AFILIASI:

¹Universitas Linggabuana PGRI Sukabumi

²Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta

³Universitas Linggabuana PGRI Sukabumi

⁴Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta

⁵Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta

⁶Universitas Linggabuana PGRI Sukabumi

*KORESPONDENSI:

nikensafitri@upnvj.ac.id

THIS ARTICLE IS AVAILABLE IN:

<https://e-journal.unc.ac.id/index.php/JPK>

DOI: [10.32534/jpk.v13i1.8159](https://doi.org/10.32534/jpk.v13i1.8159)

CITATION:

Setiati, T., Safitri, N., Suaebah, E., Siregar, M., Aritonang, R. W., & Zaky, M. (2026). TDABC sebagai strategi akuntansi manajemen terhadap kinerja rumah sakit: Suatu kajian literatur. *Jurnal Proaksi*, 13(1), 48–69.

Riwayat Artikel :

Artikel Masuk:

1 November 2025

Di Review:

6 Desember 2025

Diterima:

27 Januari 2026

Abstrak

Tujuan Utama - menganalisis secara sistematis pengaruh Strategi Akuntansi Manajemen (SAM) terhadap kinerja rumah sakit secara nasional dan global.

Metode - Metode yang digunakan adalah Literature Review terhadap publikasi ilmiah tahun 2018-2025 melalui 4 tahap: Identifikasi topik, Pencarian literatur, Seleksi awal dan penyaringan lanjutan, dan Analisis konten.

Temuan Utama - TDABC mengungkap inefisiensi akibat *mismatch* tarif INA-CBGs di Indonesia (kasus sesar/stroke), kontras dengan fokus global pada optimalisasi teknologi tinggi. Implementasi BSC di Indonesia masih parsial dibandingkan model global yang terintegrasi

Implikasi Teori dan Kebijakan - Penelitian ini memperkuat Resource-Based View (RBV) dan Teori Kontingensi bahwa efektivitas manajerial bergantung pada pemanfaatan sumber daya internal dan adaptasi terhadap lingkungan eksternal. serta menekankan pentingnya standarisasi TDABC dan reformasi tarif INA-CBGs untuk meningkatkan efisiensi dan transparansi rumah sakit.

Kebaruan Penelitian - Menawarkan sintesis sistematis pertama yang secara eksplisit mengintegrasikan TDABC dan Balanced Scorecard sebagai kapabilitas Strategi Akuntansi Manajemen dalam kerangka RBV–Kontingensi, dengan membandingkan praktik rumah sakit Indonesia dan global serta menggeser fokus dari efisiensi biaya internal menuju value-based healthcare.

Kata Kunci: Strategi Akuntansi Manajemen, Kinerja Rumah Sakit, TDABC, BSC, Literature Review

Abstract

Main Purpose - To systematically analyze the influence of Strategic Management Accounting (SMA) on hospital performance in both national and global contexts.

Method - The method used is a literature review of scientific publications from 2018 to 2025, conducted through four stages : topic identification, literature search, initial selection and further screening and content analysis.

Main Findings - TDABC reveals cost inefficiencies due to INA-CBGs tariff mismatches in Indonesia (e.g., C-sections and stroke), contrasting with the global focus on high-tech therapy optimization. Furthermore, BSC implementation in Indonesia remains partial compared to more integrated global models

Theory and Practical Implications - This study reinforces the Resource-Based View (RBV) and Contingency Theory, showing that managerial effectiveness depends on leveraging internal resources and adapting to external environments. Highlights the importance of TDABC standardization and INA-CBGs tariff reform to improve hospital efficiency and transparency.

Novelty - This study offers the first systematic synthesis explicitly integrating TDABC and the Balanced Scorecard as Strategic Management Accounting capabilities within the RBV–Contingency framework, comparing Indonesian and global hospital practices while shifting the focus from internal cost efficiency toward Value-Based Healthcare

Keywords: Strategic Management Accounting, Hospital Performance, TDABC, BSC, Literature Review

PENDAHULUAN

Rumah sakit merupakan organisasi yang sangat kompleks dan kompetitif. Di tengah tuntutan masyarakat akan kualitas layanan, transparansi biaya dan efisiensi operasional meningkat signifikan, sementara rumah sakit menghadapi tantangan serius berupa anggaran yang terbatas, biaya operasional yang tinggi, dan meningkatnya persaingan antar penyedia layanan kesehatan serta tekanan kebijakan pembiayaan berbasis tarif standar seperti INA-CBGs yang diterapkan oleh BPJS Kesehatan sesuai dengan Permenkes Nomor 3 Tahun 2023 bukan berdasarkan biaya actual per proses klinis (Najamuddin et al., 2025). Fenomena global seperti kenaikan biaya layanan kesehatan (eskalasi biaya layanan kesehatan) pascapandemi COVID-19, peningkatan biaya tenaga kerja dan teknologi, serta kewajiban transparansi harga kualitas, dan ketidakpastian ekonomi memperkuat urgensi penerapan strategi akuntansi manajemen yang tepat untuk mendukung kinerja rumah sakit (World Health Organization, 2022).

Berdasarkan survei Federasi Rumah Sakit Jepang pada Juni 2021, sekitar 76,9% rumah sakit mengalami kerugian secara finansial. Kondisi defisit ini menimbulkan berbagai konsekuensi. Sedangkan di Rumah Sakit Polandia mengalami hal serupa, yaitu terjadi kerugian finansial yang menyebabkan rumah sakit kekurangan dokter dan hal ini memberikan dampak serius terhadap pengelolaan rumah sakit dimana rumah sakit kesulitan untuk meningkatkan gaji, tunjangan bagi Dokter yang pada akhirnya mengurangi daya saing rumah sakit dan bahkan menyebabkan penghentian layanan tertentu karena keterbatasan tenaga medis (Guo et al., 2024b). Kondisi di Indonesia menunjukkan banyak rumah sakit daerah masih mengandalkan tarif INA-CBGs, yang tidak selalu mencerminkan biaya layanan kesehatan yang sebenarnya. Akibatnya, beberapa rumah sakit mengalami defisit akibat ketidaksesuaian antara tarif klaim dan biaya operasional, terutama untuk layanan bedah sesar dan perawatan intensif (Agung et al., 2016).

Selain itu, berbagai kajian menunjukkan adanya selisih antara biaya nyata dan tarif INA-CBGs pada berbagai layanan (kanker, bedah, tindakan diagnostik), yang dapat menimbulkan surplus atau defisit dan berpotensi mengganggu kualitas layanan dan tingkat keselamatan pasien jika tarif terlalu rendah (Maryati et al., 2021). Dengan meningkatnya belanja Kesehatan sementara ruang fiskal pemerintah dan pembayar tetap terbatas, sehingga dibutuhkan suatu Sistem layanan untuk meningkatkan nilai Kesehatan dengan menurunkan biaya tanpa mengorbankan kualitas layanan (Shakya et al., 2025). Metode time-driven activity-based costing (TDABC) dan juga Balanced Scorecard menawarkan alternatif yang potensial untuk mengatasi persoalan tersebut sebagai mekanisme perhitungan biaya dalam implementasi *value-based healthcare*. Metode Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) dan Balanced Scorecard (BSC) telah menjadi alat penting untuk mengidentifikasi pemborosan, mengukur efisiensi, dan meningkatkan kualitas layanan (Keel et al., 2017).

Lebih lanjut, kebijakan layanan kesehatan berbasis nilai saat ini sedang digalakkan oleh Kementerian Kesehatan sesuai dengan Kepmenkes Nomor 346 Tahun 2025 (Kementerian Kesehatan, 2025). Beberapa studi menunjukkan bahwa penerapan TDABC dapat membantu rumah sakit mengurangi biaya hingga 20–30% untuk layanan tertentu dan mampu memberikan costing yang lebih rinci pada tingkat proses dan sumber daya (Serra-campos et al., 2025). Lebih lanjut, BSC berkembang sebagai kerangka multidimensi yang menambahkan perspektif pasien, proses internal, pembelajaran dan mutu klinis. Selain itu, implementasi BSC telah terbukti memperkuat komunikasi strategis antar unit dan mengurangi pergantian karyawan (Guo et al., 2024a). Meskipun demikian, terdapat sejumlah aspek penting yang perlu mendapatkan perhatian. Salah satunya adalah implementasinya masih terbatas, dasar alokasi biaya tidak langsung yang masih mengandalkan proporsi pendapatan.

Pendekatan ini belum tentu mencerminkan penggunaan sumber daya yang sebenarnya, sehingga berpotensi menurunkan tingkat akurasi perhitungan biaya. Selain itu, rumah sakit juga perlu mulai membedakan struktur biaya antara pasien dengan tingkat keparahan ringan dan berat,

agar perhitungan menjadi lebih adil serta sejalan dengan kebutuhan layanan klinis. Tantangan serupa juga mungkin dihadapi oleh rumah sakit berukuran kecil yang belum memiliki sumber daya manusia maupun sistem informasi biaya yang memadai. Tantangan lainnya, banyak rumah sakit menggunakan BSC secara parsial (sebatas dashboard indicator) tanpa integrasi kuat dengan informasi biaya dan sumber daya sehingga sulit menghubungkan biaya, proses dan outcome. Oleh karena itu, pendampingan teknis dan penguatan kapasitas menjadi langkah krusial agar pedoman ini dapat diterapkan secara konsisten dan efektif di seluruh jenis dan level rumah sakit (Hernández-lara, 2021).

Sebuah studi (Homauni et al., 2023) meninjau berbagai praktik penganggaran di sektor kesehatan, mulai dari penganggaran per item hingga penganggaran berbasis aktivitas (ABB), yang telah terbukti meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam penggunaan sumber daya. Studi ini menekankan bahwa sistem penganggaran modern seharusnya tidak hanya berfokus pada aspek keuangan tetapi juga mengintegrasikan indikator non-keuangan seperti kualitas layanan dan kepuasan pasien. Studi lokal juga menunjukkan temuan serupa, penelitian (Desitama et al., 2023) dan (Tama et al., 2024) mengungkapkan bahwa penerapan TDABC pada layanan bedah sesar menunjukkan perbedaan yang signifikan antara biaya aktual dan tarif yang berlaku. Hasil ini memberikan masukan penting bagi manajemen rumah sakit dalam menentukan strategi pembiayaan yang lebih realistis. Dalam penelitian yang dilakukan oleh (Wang, 2023) menyoroti pentingnya penganggaran strategis dalam mendukung efisiensi dan keberlanjutan keuangan rumah sakit.

Pendekatan ini menekankan integrasi manajemen keuangan dan penganggaran strategis untuk mendukung pengambilan keputusan berbasis data. Sistem pelaporan kinerja terintegrasi seperti Balanced Scorecard dengan indikator klinis dan keuangan dapat menghubungkan luaran klinis (kualitas, readmisi, kepuasan pasien) dengan indikator keuangan, sehingga keputusan manajerial tidak hanya berfokus pada penghematan biaya. Penelitian yang dilakukan oleh (Riwu et al., 2021) secara sistematis meninjau penerapan BSC di rumah sakit, dengan menekankan tidak hanya pelaporan keuangan tetapi juga dimensi non-keuangan seperti kepuasan pasien, efisiensi proses internal, dan pembelajaran organisasi. Dengan demikian, BSC membantu rumah sakit menyeimbangkan efisiensi dengan peningkatan kualitas layanan klinis. Penelitian (Abujaber et al., 2022) bahkan mengembangkan kerangka kerja empiris berbasis *Balanced Scorecard* (BSC) yang menggabungkan indikator finansial dan non-finansial seperti mutu klinis dan kapabilitas sumber daya manusia.

Hasil validasi menunjukkan bahwa kerangka kerja ini dapat digunakan sebagai referensi bagi rumah sakit yang ingin menerapkan sistem pengukuran kinerja terintegrasi. Dalam konteks eksternal, (Han et al., 2022) menemukan bahwa ketersediaan data publik mengenai harga layanan (basis data klaim semua pembayar) dan persaingan pasar mendorong rumah sakit untuk meninjau struktur biaya mereka. Sementara itu, (Pathak & Muhlestein, 2024) menunjukkan bahwa faktor-faktor seperti pangsa pasar dan transparansi harga dapat memengaruhi strategi penetapan harga rumah sakit terhadap pembayar (perusahaan asuransi). Kedua studi tersebut menekankan bahwa strategi akuntansi manajemen juga mencakup pemanfaatan informasi eksternal sebagai dasar pengambilan keputusan strategis. Penelitian lain dilakukan oleh Bimantara, Maradona (2021) mengenai penggunaan TDABC untuk mendeteksi inefisiensi proses layanan Kesehatan di rumah sakit akademik UGM menunjukan TDABC mendukung proses pengukuran kos yang membantu dalam menyoroti aktivitas dan sumber daya yang paling banyak terserap juga mendukung identifikasi tipologi intervensi perikayasaan ulang, yang memisahkan antara perbaikan secara inkremental dan radikal melalui perbandingan kos layanan kesehatan dan tarif INA-CBGs.

Kesimpulan penelitian yang dilakukan oleh Guo (2024b) menunjukkan bahwa penerapan Balanced Scorecard (BSC) di Bethlehem Garden Hospital, Tokyo, Jepang, terbukti efektif sebagai alat strategis dan komunikasi organisasi dalam menurunkan tingkat turnover karyawan. Setelah

implementasi BSC, tingkat turnover karyawan menurun secara signifikan dari 23,6% pada tahun 2015 menjadi 3,4% pada tahun 2023, Sudah banyak kajian tentang teknik costing dan akuntansi manajemen seperti Activity-Based Costing (ABC), Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), balanced scorecard, dan berbagai alat strategic management accounting (SMA) di rumah sakit, tetapi sebagian besar fokus pada penerapan teknis dan studi kasus satu institusi atau satu negara. Di Indonesia, publikasi tentang akuntansi manajemen di rumah sakit masih terfragmentasi (misalnya kajian unit cost, efisiensi, atau implementasi ABC/TDABC di rumah sakit tertentu), dengan sangat sedikit literature review yang secara sistematis memetakan strategi akuntansi manajemen sebagai instrumen strategis untuk menghadapi perubahan regulasi, tekanan biaya, dan agenda VBHC di level nasional dan membandingkannya dengan praktik global.

Berbagai temuan empiris di Indonesia dan negara lain menunjukkan bahwa perbedaan signifikan antara tarif paket (INA- CBGs) dan biaya riil, inefisiensi tersembunyi di sepanjang alur pelayanan, serta tekanan peningkatan mutu dan efisiensi belum dapat ditangani hanya dengan akuntansi biaya tradisional. Dalam konteks ini, Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) menawarkan pendekatan costing yang lebih presisi berbasis aktivitas dan waktu, sementara Balanced Scorecard (BSC) menyediakan kerangka untuk mengubah informasi biaya tersebut menjadi sasaran dan indikator kinerja yang seimbang (keuangan, pasien, proses internal, dan pembelajaran-pertumbuhan). Oleh karena itu, diperlukan suatu kajian literatur yang komprehensif yang secara khusus mensintesis penerapan TDABC di rumah sakit Indonesia dan global serta mengaitkannya dengan kerangka Balanced Scorecard, agar diperoleh bukti yang lebih komprehensif tentang bagaimana transformasi strategi akuntansi manajemen berbasis TDABC–BSC dapat menjembatani kelemahan skema tarif paket seperti INA-CBGs dan pada akhirnya mendorong peningkatan kinerja rumah sakit.

KAJIAN PUSTAKA

Teori Pandangan Berbasis Sumber Daya (RBV)

Pandangan Berbasis Sumber Daya (RBV) adalah kerangka teori strategis yang menekankan bahwa keunggulan kompetitif suatu organisasi terutama berasal dari sumber daya internalnya (Barney, 2001). Teori ini menyatakan bahwa keberhasilan organisasi tidak hanya ditentukan oleh kondisi pasar, tetapi juga oleh kemampuan organisasi untuk memiliki, mengelola, dan memanfaatkan sumber daya yang berharga, langka, tak tertandingi, dan tak tergantikan. Keempat karakteristik ini dikenal sebagai kriteria VRIN atau VRIO (Wernerfelt, 1984). Setiap organisasi memiliki kombinasi sumber daya yang unik, baik yang berwujud seperti modal, infrastruktur, dan teknologi, maupun yang tidak berwujud seperti pengetahuan, reputasi, budaya organisasi, dan kapabilitas manajerial. Sumber daya tak berwujud ini seringkali menjadi pembeda utama antara organisasi yang sukses dan yang tidak, karena sulit diukur dan ditiru (Barney, 1991).

Agar suatu sumber daya benar-benar menjadi sumber keunggulan kompetitif berkelanjutan, RBV menegaskan bahwa sumber daya tersebut harus memenuhi keempat kriteria VRIN : *Valuable* (Bernilai), Sumber daya dikatakan bernilai jika membantu organisasi meningkatkan efisiensi, mutu, atau diferensiasi layanan. Dalam rumah sakit, sistem TDABC yang mampu mengungkap biaya riil per jalur klinis dan menunjukkan gap dengan tarif INA-CBGs sangat bernilai karena mendukung pengendalian biaya, negosiasi tarif, dan redesign layanan tanpa mengorbankan mutu. Demikian juga, Balanced Scorecard yang mengintegrasikan indikator keuangan, mutu klinis, proses internal, dan kepuasan pasien bernilai karena membantu manajemen menyeimbangkan efisiensi dan kualitas layanan (Rahmatullah et al., 2023).

Rare (Langka), Sumber daya langka adalah yang hanya dimiliki sedikit organisasi, sehingga tidak semua pesaing dapat menirunya dalam jangka pendek. Di banyak konteks, kemampuan rumah sakit menerapkan TDABC secara penuh (pemetaan aktivitas detail, pengukuran waktu, dan integrasi dengan sistem informasi) masih jarang, sehingga menjadikannya kapabilitas langka dibanding RS

yang hanya menggunakan costing tradisional. BSC yang benar-benar dikustomisasi dengan indikator spesifik klinis dan digunakan secara aktif dalam pengambilan keputusan juga relatif langka, karena banyak rumah sakit masih menggunakan indikator terpisah atau dashboard yang tidak terintegrasi (Jiang et al., 2021). *Inimitable* (Sulit Ditiru), Sumber daya sulit ditiru ketika pesaing tidak mudah menyalin karena bergantung pada sejarah, budaya, dan kompleksitas sosial organisasi. TDABC yang tertanam dalam proses klinis, dikembangkan bersama dokter dan perawat, dan disesuaikan dengan alur layanan spesifik rumah sakit, menjadi sulit ditiru karena mengandung pengetahuan tacit dan konfigurasi unik proses internal.

BSC yang berkembang dari proses pembelajaran organisasi, dialog strategis, dan budaya akuntabilitas juga memiliki karakteristik *inimitable* karena tidak sekadar kumpulan indikator, tetapi cerminan cara rumah sakit berpikir dan mengelola kinerja (Betto et al., 2022). *Non-substitutable* (VRIN) Dalam versi VRIN, sumber daya idealnya tidak mudah digantikan oleh alternatif lain yang memberikan manfaat sama. Pada rumah sakit, kombinasi spesifik antara SDM klinis berkualitas, sistem costing berbasis TDABC, dan BSC yang terintegrasi dengan data klinis-keuangan sulit digantikan hanya dengan teknologi baru atau skema insentif saja, karena nilai utamanya terletak pada cara seluruh komponen tersebut bekerja secara terpadu. Hal ini membuat paket SAM yang matang menjadi sulit disubstitusi oleh rumah sakit yang hanya mengandalkan laporan keuangan tradisional dan indikator mutu yang terpisah (Shakya et al., 2025).

Organized to Capture Value (VRIO) Dalam VRIO, aspek “O” menekankan bahwa organisasi harus memiliki struktur, proses, dan sistem yang memungkinkan pemanfaatan sumber daya secara optimal. Di rumah sakit, TDABC dan BSC baru menghasilkan keunggulan bila sudah terintegrasi dalam siklus perencanaan, penganggaran, dan evaluasi kinerja; misalnya, hasil TDABC digunakan untuk menyusun anggaran berbasis aktivitas, dan hasil BSC menjadi dasar rapat kinerja dan pemberian insentif unit. Rumah sakit yang membentuk tim lintas fungsi (keuangan-klinis-TI), menetapkan prosedur penggunaan data, dan mengaitkan indikator BSC dengan keputusan nyata menunjukkan bahwa organisasi telah “organized to capture value”, sehingga memenuhi kriteria VRIO dan lebih berpeluang mencapai kinerja unggul dan berkelanjutan (Abu Jaber & Nashwan, 2022).

Dalam perkembangan selanjutnya, RBV diperkaya dengan konsep Kemampuan Dinamis, yang menyoroti kemampuan organisasi untuk terus memperbarui, menggabungkan, dan mengkonfigurasi ulang sumber dayanya agar tetap relevan dalam menghadapi perubahan lingkungan bisnis, teknologi, dan regulasi (Teece, 2012). Dengan kata lain, keunggulan kompetitif tidak hanya ditentukan oleh apa yang dimiliki organisasi, tetapi juga oleh seberapa cepat dan akurat organisasi tersebut mampu beradaptasi terhadap perubahan. Dalam konteks rumah sakit, teori RBV memberikan landasan untuk memahami bagaimana sumber daya baik manusia, fisik, maupun non-fisik dapat menciptakan keunggulan strategis. Akuntansi Manajemen Strategis (SAM) memainkan peran krusial dalam hal ini dengan menyediakan informasi untuk membantu rumah sakit mengelola sumber daya seperti tenaga medis, modal, dan teknologi secara efektif (Maelah et al., 2022).

Secara keseluruhan, RBV menekankan bahwa sumber daya unik harus diidentifikasi, dimanfaatkan, dan dikembangkan untuk menghasilkan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan. Namun, tanpa dukungan sistem informasi yang memadai, sumber daya ini dapat kurang dimanfaatkan. Dalam hal ini, MAS berperan sebagai enabler strategis dengan menyediakan informasi biaya, kinerja, dan hasil yang membantu rumah sakit memprioritaskan investasi, menilai kontribusi sumber daya terhadap penciptaan nilai, dan merancang strategi kompetitif berdasarkan kekuatan internal.

Teori Kontingensi

Teori kontingensi menegaskan bahwa tidak ada satu pun pendekatan manajemen yang optimal untuk semua organisasi (Lex Donaldson, 2014). Efektivitas sistem manajemen sangat bergantung pada kesesuaian antara praktik manajerial dan faktor kontekstual, seperti lingkungan

eksternal, teknologi, ukuran organisasi, strategi, dan tingkat ketidakpastian (Shala et al., 2021). Inti dari teori ini adalah bahwa organisasi harus mampu mengadaptasi struktur, proses, dan sistem manajemen mereka agar sesuai dengan kondisi yang dihadapi. Dalam lingkungan yang stabil, struktur organisasi mekanistik dengan aturan formal, hierarki yang jelas, dan kontrol yang ketat mungkin lebih efektif. Namun, dalam lingkungan yang dinamis dan tidak pasti, struktur organik fleksibel, kolaboratif, dan terdesentralisasi lebih memungkinkan adaptasi dan inovasi yang cepat.

Konsep kontingensi juga berlaku untuk teknologi dan strategi. Teknologi yang kompleks atau berubah dengan cepat membutuhkan sistem manajemen yang lebih fleksibel, sementara strategi diferensiasi produk atau layanan membutuhkan informasi yang lebih mendalam dan respons pasar yang lebih responsif. Ini berarti bahwa struktur dan sistem manajemen harus berkembang seiring dengan perubahan konteks. Dalam konteks rumah sakit, penerapan Strategi Akuntansi Manajemen (SAM) perlu disesuaikan dengan kondisi eksternal dan internal organisasi. Rumah sakit beroperasi dalam lingkungan yang sangat diatur, menghadapi tekanan biaya dari skema pembiayaan seperti Jaminan Kesehatan Nasional (BPJS), dan menghadapi persaingan yang ketat antar penyedia layanan kesehatan. Perubahan perilaku pasien dan meningkatnya permintaan akan layanan digital membutuhkan sistem akuntansi yang cepat, relevan, dan akurat (Krupicka, 2020).

Selain lingkungan, faktor teknologi juga sangat menentukan efektivitas MAS. Integrasi dengan sistem Rekam Medis Elektronik (RME), sistem penagihan elektronik, dan metode penghitungan biaya seperti *Activity-Based Costing* (ABC) atau *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) akan memengaruhi akurasi data biaya dan pengambilan keputusan manajerial (Otley, 2016). Kompleksitas organisasi dan skala operasional juga berperan: rumah sakit besar memerlukan sistem MAS yang terintegrasi dan fleksibel, sementara rumah sakit yang lebih kecil mungkin sudah cukup dengan sistem yang sederhana dan efisien (Rayburn, Michael & Rayburn, Gayle, 1991). Kualitas sumber daya manusia merupakan faktor kunci lainnya. Kompetensi tenaga medis dan manajerial memengaruhi sejauh mana informasi akuntansi dapat dimanfaatkan secara efektif. Tanpa literasi akuntansi dan manajemen yang memadai, sistem akuntansi yang canggih sekalipun tidak akan memberikan manfaat optimal (Hammad et al., 2010).

Oleh karena itu, sejalan dengan prinsip-prinsip Teori Kontingensi, penerapan MAS tidak dapat dianggap sebagai pendekatan tunggal yang berlaku untuk semua rumah sakit. Sistem ini hanya akan efektif jika disesuaikan dengan konteks organisasi lingkungan, struktur, teknologi, sumber daya manusia, dan strategi (Nassou & Bennani, 2024). Ketika terjadi perubahan eksternal, seperti kebijakan baru atau dinamika pasar, sistem internal rumah sakit juga perlu dievaluasi dan disesuaikan agar tetap relevan. Kesesuaian ini merupakan kunci bagi manajemen yang efektif dan kinerja rumah sakit yang berkelanjutan (Lex Donaldson, 2014).

Strategi Akuntansi Manajemen

Akuntansi Manajemen Strategis (SAM) adalah seperangkat praktik, teknik, dan sistem informasi akuntansi yang tidak hanya mencatat transaksi historis, tetapi juga menyediakan informasi strategis untuk mendukung perencanaan jangka panjang, pengambilan keputusan, pengendalian kinerja, dan penciptaan keunggulan kompetitif. Dengan demikian, SAM melampaui fungsi akuntansi biaya tradisional yang hanya berorientasi pada pelaporan, karena juga mempertimbangkan faktor eksternal seperti informasi tentang pesaing, pelanggan, dan kondisi pasar dan mengintegrasikan indikator non-finansial seperti kualitas layanan dan hasil pasien ke dalam proses manajemen (Langfield-smith, 2007). Dalam konteks rumah sakit, MAS berfungsi sebagai sistem informasi manajerial yang menghubungkan data keuangan dan non-keuangan untuk menghasilkan keputusan yang lebih akurat dan berbasis bukti (Kaplan & Porter, 2011).

Dengan menerapkan metode seperti *Activity-Based Costing* (ABC) dan *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), rumah sakit dapat melacak biaya secara lebih akurat hingga ke tingkat aktivitas dan pasien. Pendekatan ini membantu manajemen memahami struktur biaya layanan yang kompleks dan beragam (Kaplan, 2009). Informasi ini bermanfaat tidak hanya untuk mengurangi

pemborosan tetapi juga untuk mengalokasikan sumber daya untuk aktivitas yang memberikan nilai tambah bagi pasien (Keel et al., 2017). Analisis komparatif antara masukan (misalnya, tenaga medis, obat-obatan, fasilitas) dan keluaran (jumlah pasien, kualitas luaran klinis) memungkinkan rumah sakit untuk meningkatkan efisiensi sekaligus mempertahankan kualitas layanan (Colin Drury, 2018). Salah satu kontribusi utama SAM adalah kemampuannya untuk menghubungkan indikator keuangan dengan aspek kualitas perawatan pasien.

Dengan mengadopsi kerangka kerja *Balanced Scorecard* (BSC), rumah sakit dapat menyeimbangkan fokus mereka antara efisiensi biaya, kepuasan pasien, efektivitas proses internal, serta pembelajaran dan inovasi organisasi (Modell, 2009). Pendekatan ini memastikan bahwa upaya efisiensi tidak dilakukan dengan mengorbankan kualitas klinis, melainkan melalui strategi yang menjaga keseimbangan antara keberlanjutan finansial dan kualitas layanan. Konsep dasar SAM terletak pada bagaimana data biaya dan kinerja diolah menjadi informasi strategis yang bermanfaat bagi para pengambil keputusan, baik di tingkat klinis maupun manajerial (Langfield-smith, 2007). Misalnya, informasi biaya per pasien dapat digunakan oleh dokter dan manajer rumah sakit untuk mengevaluasi efektivitas prosedur medis tertentu, menilai efisiensi penggunaan teknologi, dan merumuskan strategi penetapan harga layanan.

Lebih lanjut, pemanfaatan informasi eksternal, seperti perbandingan dengan rumah sakit lain atau standar kesehatan nasional, memungkinkan manajemen untuk mengadaptasi strategi mereka (Cadez et al., 2012). Dalam praktiknya, penerapan Sistem Manajemen Risiko (SAM) di rumah sakit tidak hanya berfungsi sebagai alat pencatatan dan pelaporan keuangan, tetapi juga sebagai instrumen manajerial untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan kualitas layanan. Sebagai organisasi yang beroperasi di sektor publik dan bisnis, rumah sakit menghadapi tantangan ganda: menjaga keberlanjutan keuangan tanpa mengorbankan kualitas perawatan pasien. Oleh karena itu, komponen SAM seperti sistem pengukuran biaya, penganggaran strategis, dan pelaporan kinerja merupakan pilar penting dalam mendukung perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan di sektor pelayanan kesehatan.

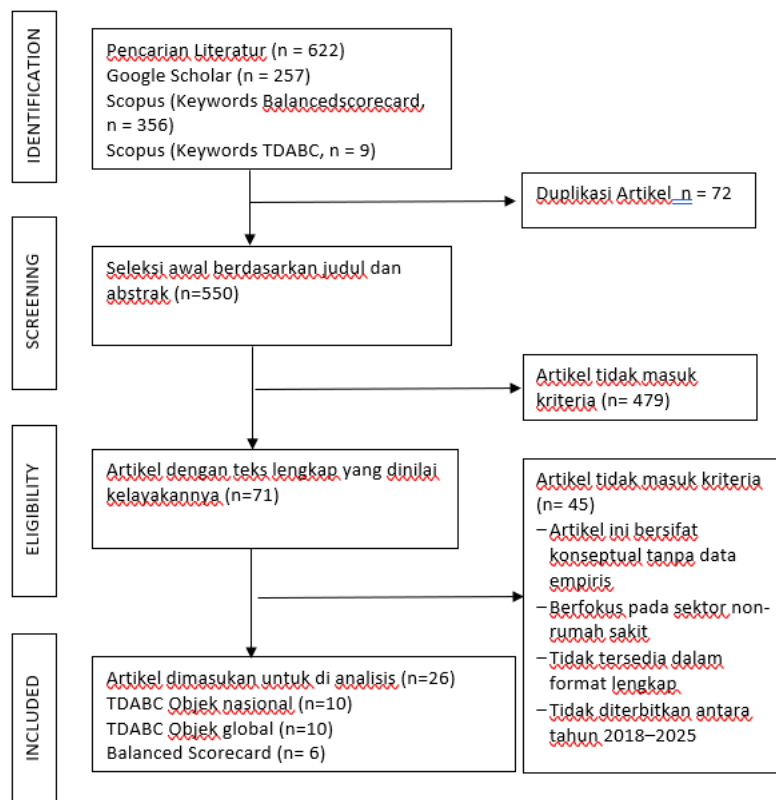
Pendekatan biaya berbasis aktivitas, khususnya melalui TDABC atau ABC, sangat relevan bagi rumah sakit modern. Dengan menghitung biaya per proses atau per pasien secara detail, manajemen dapat membedakan aktivitas bernilai tambah dari aktivitas non-nilai tambah. Hal ini khususnya krusial dalam layanan klinis dengan variabilitas proses yang tinggi, di mana perbedaan dalam alur layanan seringkali menyebabkan inefisiensi biaya (Keel et al., 2017). Lebih lanjut, sistem biaya ini perlu diintegrasikan dengan penganggaran strategis dan perencanaan berbasis aktivitas agar alokasi sumber daya tidak hanya didorong oleh kebutuhan jangka pendek, tetapi juga selaras dengan prioritas klinis dan arah strategis rumah sakit. Dengan demikian, penerapan Strategi Akuntansi Manajemen memungkinkan rumah sakit memastikan bahwa setiap dolar yang dibelanjakan berdampak langsung pada peningkatan kualitas layanan, efisiensi operasional, dan pencapaian tujuan strategis jangka panjang. Strategi Akuntansi Manajemen tidak hanya berfungsi sebagai alat kontrol, tetapi juga sebagai fondasi bagi pengambilan keputusan layanan kesehatan yang cerdas, transparan, dan berbasis nilai.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan tinjauan pustaka menggunakan pedoman PRISMA sebagai pendekatan utama untuk mengumpulkan dan menganalisis data yang diterbitkan antara tahun 2018-2025. Rentang waktu ini dipilih untuk memastikan bahwa literatur yang digunakan mencerminkan perkembangan terbaru dalam penerapan strategi akuntansi manajemen di sektor kesehatan, termasuk konteks global seperti pandemi COVID-19, implementasi Tujuan Pembangunan Berkelanjutan (SDGs), dan tuntutan transparansi dalam biaya perawatan kesehatan terkait pengaruh strategi akuntansi manajemen terhadap kinerja rumah sakit (Hutchinson, R, 1999). Pendekatan ini

dilakukan melalui proses identifikasi, pemilihan, dan analisis mendalam literatur ilmiah yang dipublikasikan di jurnal akademik nasional dan internasional.

Proses penelaahan literatur ini menggunakan kriteria inklusi (Artikel yang diterbitkan dalam jurnal peer-review, Membahas penerapan strategi akuntansi manajemen dalam konteks rumah sakit, Menggunakan data empiris dengan indikator kinerja keuangan dan non keuangan, Diterbitkan antara tahun 2018–2025, Tersedia dalam format PDF teks lengkap) dan kriteria eksklusi (Artikel ini bersifat konseptual tanpa data empiris, Berfokus pada sektor non-rumah sakit, tidak tersedia dalam format lengkap PDF). Studi yang relevan diidentifikasi menggunakan kata kunci dalam Bahasa Inggris meliputi : *Management Accounting Strategy, Hospital Performance, Time Driven Activity Based Costing (TDABC), Balanced Scorecard*. Padanannya dalam bahasa Indonesia meliputi: "strategi akuntansi manajemen", "kinerja rumah sakit", dan "efisiensi biaya rumah sakit". Melalui literature review, para peneliti memperoleh landasan yang kuat untuk memahami perkembangan teoretis, kerangka kerja konseptual, dan temuan empiris terkini, sekaligus mengidentifikasi kesenjangan penelitian yang dapat menjadi peluang untuk kontribusi baru (Tranfield et al., 2003).



Sumber : Penulis (2025)

Gambar 1. Langkah Penelitian Menggunakan PRISMA

HASIL DAN PEMBAHASAN

Artikel-artikel yang terpilih melalui proses seleksi kemudian dikaji secara mendalam untuk memahami relevansinya dengan topik penelitian, yaitu pengaruh strategi akuntansi manajemen terhadap kinerja rumah sakit. Setelah seluruh artikel di seleksi dan diidentifikasi, kemudian dilakukan proses *clustering* dengan mengelompokkan artikel-artikel tersebut ke dalam beberapa tema utama. Dalam penelitian ini, tema yang digunakan antara lain: (1) TDABC dan efisiensi biaya rumah sakit, (2) TDABC dan kinerja operasional, (3) Beban Biaya dan *Value Based Care*, serta (4) faktor konteks dan berbagai keterbatasan dalam implementasi TDABC. Proses pengelompokan ini bertujuan untuk

memungkinkan analisis sistematis dan memudahkan peneliti mengidentifikasi pola-pola yang muncul dari berbagai penelitian sebelumnya.

Tabel 1. Clustering berdasarkan TDABC dan efisiensi biaya

No	Penulis(Tahun)	Layanan/ Lokasi	Fokus TDABC/Biaya	Temuan Utama
1.	Desitama dan Habib (2023)	Layanan Bedah Sesar di Instalasi Bedah Sentral RS PKU Muhammadiyah Yogyakarta	Perhitungan kos pelayanan riil dan analisis utilisasi kapasitas untuk mengidentifikasi inefisiensi penyediaan layanan biaya operasi caesar (biaya per layanan, tarif vs klaim)	TDABC mengungkapkan perbedaan yang signifikan antara biaya aktual dan klaim untuk operasi caesar. Rumah sakit mengalami kerugian karena klaim lebih rendah daripada biaya aktual. Pemborosan penggunaan obat dan antibiotik juga ditemukan.
2.	Haq dkk. (2023)	RSUD Bantul Yogyakarta	Efisiensi biaya operasi caesar elektif	TDABC mengidentifikasi aktivitas pemborosan, terutama pada pengobatan pascaoperasi dan penggunaan antibiotik, dengan potensi penghematan biaya hingga 25%.
3.	Bimantara (2021)	Rumah Sakit Akademik UGM	Efisiensi biaya layanan stroke	TDABC mengungkap area inefisiensi dalam layanan stroke dan infark dan membantu meningkatkan arus layanan agar lebih efisien.
4.	Faizaturruhaniah dkk. (2022)	Klinik Aisyiyah Asy-Syifa' Jember	Penentuan tarif rawat inap berbasis aktivitas	TDABC membantu menentukan tarif rawat inap yang lebih realistis dan akurat berdasarkan aktivitas aktual dibandingkan dengan tarif standar.
5.	Serra-Campos dkk. (2025)	Departemen kemoterapi di rumah sakit kanker umum di Brasil	Biaya per sesi kemoterapi dan pengendalian sumber daya	TDABC memecahkan proses kemoterapi secara rinci, mengidentifikasi biaya setiap aktivitas, dan membantu menetapkan tarif yang lebih akurat.
6.	de Albuquerque Maia dkk. (2024)	Rumah sakit kanker umum di São Paulo, Brasil	Total biaya per metode terapi dan distribusi biaya	SABR lebih efisien daripada CRT; TDABC efektif dalam efisiensi dan pengendalian biaya radioterapi.
7.	Dianingati dkk. (2019)	Rumah Sakit di Yogyakarta	Biaya aktual per unit layanan; efisiensi sumber daya	TDABC mengidentifikasi perbedaan signifikan antara biaya aktual dan tarif standar. TDABC secara efektif memecahkan kegiatan, mengidentifikasi inefisiensi, dan membantu dalam evaluasi tarif INA-CBG.

8.	Munandar (2023)	Lembaga kesehatan di Jakarta	Efisiensi di transparansi, biaya	biaya, akurasi	Sistem penghitungan biaya belum transparan dan akurat karena keterbatasan data. Disarankan untuk menggunakan ABC/TDABC untuk informasi biaya yang lebih relevan.
----	--------------------	------------------------------	----------------------------------	----------------	--

Sumber : Penulis (2025)

Sebagian besar penelitian di Indonesia berfokus pada penerapan *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) sebagai alat untuk menilai efisiensi layanan kesehatan. Studi di Rumah Sakit Muhammadiyah Yogyakarta (Desitama et al., 2023) dan Rumah Sakit Bantul (Haq et al., 2023) menemukan pemborosan dalam penggunaan obat dan antibiotik pada operasi caesar. Penerapan TDABC menunjukkan bahwa biaya aktual layanan seringkali lebih tinggi daripada klaim INA-CBGs, sehingga banyak rumah sakit mengalami defisit (Sobhani et al., 2021). Temuan ini sejalan dengan penelitian (Satibi et al., 2019) yang juga menunjukkan adanya kesenjangan yang signifikan antara biaya aktual dan tingkat klaim. Metode TDABC tidak hanya digunakan untuk layanan kebidanan, tetapi juga diterapkan pada layanan stroke dan infark (Bimantara, Maradona, 2021) dan penentuan tarif rawat inap berbasis aktivitas (Faizaturruhaniah, Yuliarti. Citra Norita, 2021).

Kedua studi ini menegaskan bahwa TDABC bukan sekadar alat penghitungan biaya, tetapi juga instrumen manajerial untuk memetakan aktivitas bernilai tambah dan meningkatkan efisiensi proses layanan. Lebih lanjut, penelitian oleh (Dianingati et al., 2019) menunjukkan bahwa TDABC memberikan perhitungan biaya yang lebih akurat dibandingkan tarif standar. Metode ini membantu rumah sakit menetapkan tarif yang realistis, mendeteksi inefisiensi sumber daya, dan menyediakan dasar evaluasi bagi pemerintah untuk memperbaiki sistem tarif INA-CBGs agar lebih mencerminkan kondisi operasional di lapangan. Penelitian di luar negeri menghadirkan tantangan yang berbeda-beda, meskipun isu efisiensi biaya tetap menjadi isu utama. Di Brasil, penerapan TDABC pada layanan kemoterapi dan radioterapi (Henrique et al., 2024), (Serra-campos et al., 2025). telah membuahkan hasil yang signifikan.

Studi-studi ini menemukan bahwa Radioterapi Ablatif Stereotaktik (SABR) lebih efisien daripada radioterapi konvensional (CRT), membutuhkan sesi yang lebih sedikit dengan luaran klinis yang sebanding. TDABC memungkinkan pemetaan aktivitas yang lebih detail, sehingga manajemen rumah sakit dapat mengoptimalkan alokasi sumber daya dan investasi teknologi medis. Dalam perspektif *Resource-Based View* (RBV), TDABC dapat dipahami sebagai kapabilitas internal rumah sakit yang bernilai karena mampu menghasilkan informasi biaya yang akurat, mengungkap pemborosan, dan mendukung penentuan tarif yang lebih realistis. Penerapan TDABC di berbagai layanan (operasi caesar, stroke, rawat inap) menunjukkan bahwa rumah sakit yang mampu membangun sistem *costing* berbasis aktivitas, menguasai pemetaan proses, dan mengelola data biaya secara rinci memiliki keunggulan dibanding rumah sakit yang masih menggunakan sistem biaya tradisional.

Kapabilitas ini menjadi sumber daya strategis ketika sulit ditiru, misalnya karena tertanam dalam kolaborasi klinis-manajerial, pengetahuan proses, dan integrasi dengan sistem informasi internal. Dari sisi Teori Kontingensi, efektivitas TDABC sangat bergantung pada konteks tempat rumah sakit beroperasi. Di Indonesia, ketergantungan pada skema INA-CBGs dan seringnya terjadi mismatch antara biaya aktual dan tarif klaim membuat TDABC relevan sebagai respon kontingen terhadap tekanan tarif dan keterbatasan pendanaan. Di Brasil, konteksnya adalah layanan kanker berteknologi tinggi; TDABC menjadi alat untuk memilih metode terapi yang paling efisien sekaligus menjaga mutu klinis. Artinya, desain dan pemanfaatan TDABC harus disesuaikan dengan karakteristik sistem pembiayaan, jenis layanan, dan tingkat intensitas teknologi. Dengan demikian, kombinasi RBV dan Teori Kontingensi menjelaskan bahwa TDABC menjadi sumber keunggulan

kinerja hanya jika rumah sakit mampu membangun kapabilitas internal yang kuat dan menyesuaikan penggunaannya dengan kondisi eksternal yang dihadapi.

Tabel 2. Tarif Biaya dan Kinerja Keuangan

No	Penulis (Tahun)	Sampel Lokasi	/	Indikator Kinerja	Temuan Utama
1.	Erhun (2020)	Rumah sakit modern di India		Struktur biaya, efisiensi operasional, kualitas layanan	Rumah sakit modern mengurangi biaya tanpa mengorbankan kualitas, tetapi sulit untuk mempertahankan keunggulan biaya jangka panjang.
2.	Satibi dkk. (2019)	Beberapa rumah sakit di Indonesia		Biaya layanan riil vs tarif INA-CBG	Biaya sebenarnya lebih tinggi daripada klaim INA-CBG, yang menyebabkan defisit di banyak rumah sakit.
3.	Chalkley dkk. (2022)	Rumah Sakit di Indonesia (data JKN)		Pola pengkodean diagnosis dan efisiensi pendapatan	Rumah sakit menyesuaikan kode diagnosis untuk memaksimalkan pendapatan; menunjukkan kepekaan terhadap insentif tarif DRG.
4.	Putra dkk. (2024)	RSUD Batang, Indonesia		Efektivitas, efisiensi, rasio ekonomi	Efektivitas dan efisiensi meningkat setiap tahun; rumah sakit menjadi lebih ekonomis dalam mengelola biaya.
5.	Watkins (2000)	Rumah Sakit di Amerika Serikat		Rasio keuangan dan informasi non-keuangan	Kombinasi data keuangan dan non-keuangan memberikan penilaian kinerja keuangan yang lebih akurat dibandingkan rasio keuangan saja.
6.	Dubas-Jakóbczyk dkk. (2025)	13 negara Eropa		Rasio keuangan (profitabilitas, likuiditas, utang, aset)	Kinerja keuangan bervariasi di berbagai negara; rumah sakit umum cenderung lebih lemah secara finansial tetapi lebih berorientasi pada pemerataan layanan.
7.	Lee (2024)	Rumah sakit di Korea Selatan		Likuiditas, profitabilitas, leverage	Pandemi COVID-19 telah mengurangi profitabilitas, meningkatkan biaya, dan menekan arus kas, terutama di rumah sakit umum.

Sumber : Penulis (2025)

Penelitian oleh (Dubas-jakóbczyk et al., 2025) menemukan bahwa rumah sakit umum di Eropa umumnya memiliki kinerja keuangan yang lebih lemah dibandingkan rumah sakit swasta karena perbedaan sistem pembiayaan dan regulasi. Di Korea Selatan, sebuah studi oleh (Han et al., 2022) menunjukkan bahwa pandemi COVID-19 berdampak serius terhadap profitabilitas dan arus kas rumah sakit, terutama di sektor rumah sakit umum. Hal ini menggarisbawahi pentingnya strategi diversifikasi layanan dan manajemen risiko untuk menjaga keberlanjutan keuangan. (Watkins, 2000) menunjukkan bahwa menggabungkan rasio keuangan dan data non-keuangan memberikan penilaian kinerja rumah sakit yang lebih akurat dibandingkan hanya mengandalkan analisis keuangan. Sementara itu, (Chalkley et al., 2022) mengamati praktik *upcoding* di rumah sakit, di mana pengkodean diagnosis disesuaikan untuk mendapatkan tingkat DRG yang lebih tinggi (INA-CBG), yang menunjukkan sensitivitas rumah sakit terhadap insentif tarif.

Sementara itu, (Putra et al., 2024) menilai kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Batang menggunakan rasio efektivitas, efisiensi, dan ekonomi selama tiga tahun. Hasilnya menunjukkan tren peningkatan kinerja keuangan, yang menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan yang baik dapat memperkuat ketahanan keuangan rumah sakit, meskipun tingkat pembiayaannya masih kurang ideal. Sebuah studi oleh (Munandar et al., 2023) mengungkapkan bahwa banyak rumah sakit menghadapi tantangan dalam penerapan biaya akibat keterbatasan sumber daya manusia akuntansi, variasi metode antar unit, dan kurangnya standar nasional. Sementara itu (Hariyati et al., 2019) menekankan bahwa faktor utama pendorong biaya di rumah sakit Indonesia adalah harga obat, tenaga medis, dan penggunaan teknologi medis. Secara keseluruhan, penelitian di Indonesia menunjukkan bahwa rumah sakit masih menghadapi tekanan akibat biaya tinggi, klaim rendah, dan kendala manajerial. Namun, penerapan TDABC, penguatan sistem keuangan, dan inovasi seperti jalur klinis telah menunjukkan hasil positif dalam meningkatkan efisiensi dan kinerja rumah sakit. Fokus ke depan adalah memperluas praktik-praktik ini dan memperkuat sistem pembiayaan agar lebih adaptif dan berkelanjutan

Tabel 3. Beban Biaya dan Value Based Care

No	Penulis (Tahun)	Sampel	Indikator	Temuan Utama
1.	Soewarno & Tjahjadi (2018)	Dokter & Direktur Rumah Sakit di Indonesia	Efisiensi riil, kualitas layanan, tata kelola	Metode <i>Time-Driven Activity-Based Costing</i> (TDABC) memungkinkan rumah sakit melihat biaya riil berdasarkan aktivitas, sehingga inefisiensi dapat dikurangi untuk menciptakan layanan yang lebih bernila.
2.	Rachmawaty dkk. (2025)	Rumah Sakit di Makassar, Indonesia	Hasil klinis, biaya rumah sakit, kepuasan pasien	Jalur klinis menurunkan biaya rata-rata, meningkatkan hasil klinis, dan kepuasan pasien.
3.	Arroyo-Borrell dkk. (2017)	Rumah sakit umum di Spanyol	Biaya rawat inap dan karakteristik pasien	Pasien asing non-residen memiliki biaya lebih tinggi karena kasus yang rumit dan faktor usia.
4.	Cygańska dkk. (2023)	Populasi lansia di Eropa	Biaya layanan, status kesehatan, penyakit kronis	Kesehatan yang buruk dan penyakit kronis meningkatkan biaya layanan; variasinya dipengaruhi oleh sistem pembiayaan negara.
5.	Teni dkk. (2018)	Rumah sakit universitas di Ethiopia	Biaya medis dan non medis rawat jalan	Pasien rawat jalan menanggung biaya tinggi, terutama transportasi dan hilangnya produktivitas; diperlukan kebijakan untuk mengurangi biaya ini.

Sumber : Penulis (2025)

Temuan tentang jalur klinis dan beban biaya pasien dapat dibaca melalui dua lensa. Dalam RBV, keberhasilan implementasi *clinical pathway* yang menurunkan biaya rata-rata sekaligus meningkatkan luaran klinis dan kepuasan pasien (Rachmawaty et al., 2025) mencerminkan kapabilitas organisasi yang bernilai dan sulit ditiru: kombinasi pengetahuan klinis, koordinasi lintas profesi, dan sistem informasi yang mendukung standar proses. Demikian pula, rumah sakit modern di India yang mampu efisiensi tanpa menurunkan kualitas menunjukkan pemanfaatan sumber daya dan kapabilitas manajerial sebagai sumber keunggulan kompetitif, meskipun sulit dipertahankan dalam jangka panjang.

Dari sudut Teori Kontingensi, variasi biaya pasien di Spanyol, Etiopia, dan India menunjukkan bahwa efektivitas strategi efisiensi dan desain proses sangat dipengaruhi konteks: struktur kasus

(pasien asing kompleks), tingkat pendapatan pasien, biaya non-medis, serta regulasi dan ekspektasi lokal. Artinya, clinical pathway dan inovasi efisiensi biaya hanya optimal jika disesuaikan dengan profil pasien, sistem pembiayaan, dan tekanan regulasi masing-masing negara atau rumah sakit.

Tabel 4. Implementasi Balanced Scorecard di Rumah Sakit

No	Penulis (Tahun)	Focus Perspektif BSC	Temuan utama/kontribusi terhadap kinerja	Relevansi strategi Akuntansi Manajemen
1.	Prenestini, Calciolari dan Rota (2024)	BSC sebagai sistem kontrol multidimensi di rumah sakit publik dan nirlaba (perspektif keuangan, efisiensi, efektivitas, mutu/appropriateness, riset, serta perspektif yang dikustomisasi per unit)	Studi longitudinal dua rumah sakit italia menunjukkan bahwa keberlanjutan dan evolusi BSC lebih ditentukan oleh factor organisasi (peran internal sponsor, komitmen professional, kemampuan TI Controller dan keselarasan logika profesionalisme-manajemen). BSC berfungsi sebagai alat komunikasi strategi, penguatan akuntabilitas multidimensi dan koordinasi lintas unit, termasuk melalui cascading tujuan, KPI spesifik per unit dan penggunaan data real-time dalam rapat kinerja.	Artikel ini menegaskan bahwa BSC adalah bagian dari Strategi Akuntansi Manajemen yang mengubah sistem pengukuran kinerja menjadi kapabilitas strategis: mengintegrasikan data keuangan dan non-keuangan, mendukung eksekusi strategi. Keberhasilan BSC bergantung pada kemampuan internal (knowledge-based assets, sistem informasi, dan peran controller sebagai fasilitator)
2.	Li, Yang & Shih (2021)	BSC sebagai alat pembelajaran organisasi dan peningkatan kinerja melalui single-loop dan double-loop learning di rumah sakit komunitas	Studi kualitatif di sebuah rumah sakit komunitas Taiwan (34 anggota tim BSC) menunjukkan bahwa pembelajaran BSC cenderung memperkuat kapabilitas dan rutinitas yang sudah ada (single-loop learning), sehingga meningkatkan efisiensi manajemen strategis dan kinerja organisasi,	Artikel ini menempatkan BSC sebagai bagian dari Strategi Akuntansi Manajemen yang tidak hanya menyediakan indikator kinerja, tetapi juga berfungsi sebagai mekanisme <i>organizational learning</i> untuk menyelaraskan visi-tujuan organisasi dengan rencana aksi unit. BSC dipandang sebagai kapabilitas manajerial yang, bila dikelola dengan baik, memperkuat kemampuan strategis organisasi melalui pembelajaran terstruktur
3.	Pham , Vu & Pham (2020)	BSC sebagai kerangka evaluasi kinerja rumah sakit publik berdasarkan enam dimensi: Strategic planning, Internal process, Finance, Mission, Customer, Employee learning and growth	Studi kuantitatif pada >200 manajer rumah sakit publik di provinsi pegunungan Northwestern Vietnam menunjukkan bahwa kinerja rumah sakit paling kuat dipengaruhi oleh faktor Internal process, kemudian Finance, Mission, Strategic planning, Customer, dan terakhir Employee learning and growth. Hasil ini menegaskan bahwa perbaikan	Artikel ini menunjukkan bahwa BSC dapat digunakan sebagai alat Strategi Akuntansi Manajemen untuk mengintegrasikan informasi keuangan dan non-keuangan dalam menilai dan mengelola kinerja rumah sakit publik. Dengan mengukur kontribusi masing-masing perspektif BSC terhadap kinerja, penelitian ini memberi dasar empiris bagi manajemen untuk

		proses internal dan pengelolaan keuangan merupakan pengungkit utama peningkatan kinerja	memprioritaskan intervensi strategis (terutama di proses internal dan keuangan) serta menyelaraskan perencanaan, misi, dan pengembangan SDM dengan tujuan kinerja organisasi	
4.	Chen (2025)	Fokus pada perspektif proses internal dan pelanggan (akses, waktu tunggu, kualitas layanan) melalui inovasi model pelayanan <i>same-day access</i> di onkologi rawat jalan	Studi kasus di pusat kanker akademik di AS (4.301 pasien baru, 3.414 terjadwal; 477 memilih <i>same-day appointment</i>) menunjukkan bahwa program <i>same-day access</i> secara signifikan menurunkan waktu dari diagnosis ke konsultasi dan terapi, sehingga meningkatkan akses dan berpotensi memperbaiki luaran klinis. Namun, implementasi memunculkan tantangan baru terkait kapasitas jadwal, koordinasi logistik, efisiensi alur kerja, alokasi sumber daya, dan perubahan budaya, yang hanya dapat diatasi melalui manajemen proaktif, komunikasi intensif, dan kepemimpinan yang konsisten.	Artikel ini relevan dengan Strategi Akuntansi Manajemen karena menempatkan indikator proses (waktu tunggu, kapasitas, alokasi sumber daya) dan outcome pasien sebagai penggerak utama kinerja, yang perlu dimonitor secara sistematis mirip kerangka BSC. Inovasi <i>same-day access</i> menuntut pengukuran biaya, kapasitas, dan kualitas secara terintegrasi, sehingga mendorong pengembangan sistem informasi manajemen dan praktik pengendalian yang lebih strategis untuk menyeimbangkan efisiensi operasional, mutu layanan, dan pengalaman pasien
5.	Pham & Vu (2019)	BSC sebagai alat untuk mengukur faktor-faktor yang memengaruhi kinerja rumah sakit publik berdasarkan perspektif: Finance, Customer, Mission, Internal process, Training & development staff	Studi kuantitatif pada 426 responden dari 42 rumah sakit publik di kawasan Northwest Vietnam menunjukkan bahwa semua perspektif BSC berpengaruh positif terhadap kinerja rumah sakit, dengan urutan kekuatan pengaruh: Finance (β tertinggi), Customer, Mission, Internal process, dan Training & development staff. Model menjelaskan 44,3% variasi kinerja, dan hasil ini digunakan untuk merumuskan rekomendasi praktis, terutama penguatan posisi keuangan, peningkatan kualitas layanan untuk menarik pasien, perbaikan proses internal, dan pengembangan SDM	Artikel ini mengonfirmasi bahwa BSC dapat dijadikan kerangka Strategi Akuntansi Manajemen di rumah sakit publik, karena mengintegrasikan indikator keuangan dan non-keuangan untuk mengevaluasi dan mengendalikan kinerja. Temuan mengenai prioritas pengaruh (finance dan customer sebagai pengungkit utama) memberikan dasar bagi manajemen untuk menyusun kebijakan keuangan, pelayanan, dan pengembangan SDM yang selaras dengan misi dan proses internal, sehingga BSC bukan sekadar alat ukur, tetapi instrumen perencanaan dan pengambilan keputusan strategis.

6.	Oliveira, Rodrigues & Craig (2020)	BSC dalam konteks empat perspektif klasik (financial, customer, internal processes, learning & growth) dan hubungannya dengan prinsip <i>neo-bureaucracy</i> di Local Health Unit Portugal	Studi kualitatif pada sebuah Local Health Unit di Portugal menunjukkan bahwa BSC yang digunakan mengandung sembilan fitur birokratis/neo-birokratis: systematization, rationality, authority, jurisdiction, professional qualification, knowledge, discipline, transparency, dan accountability. Penelitian ini menegaskan bahwa BSC di lingkungan kesehatan publik berfungsi sebagai sistem kontrol yang terstruktur, meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan koordinasi, sekaligus tetap dapat mendorong fleksibilitas, kolaborasi, inovasi, dan adaptasi untuk memperbaiki kualitas layanan	Artikel ini relevan dengan Strategi Akuntansi Manajemen karena memposisikan BSC sebagai alat manajemen yang menggabungkan dimensi kinerja multidimensi dengan prinsip kontrol organisasi yang jelas (neo-bureaucratic), sehingga membantu rumah sakit menyelaraskan tujuan strategis, memperkuat mekanisme pertanggungjawaban, dan mengurangi ketidakpastian dalam pengambilan keputusan. BSC dipandang sebagai platform desain sistem pengukuran kinerja yang mendukung implementasi strategi, pengendalian biaya, dan peningkatan kualitas dalam organisasi kesehatan yang kompleks
----	--	--	--	---

Sumber : Penulis (2025)

Secara umum, studi-studi ini menunjukkan bahwa *Balanced Scorecard* di rumah sakit berfungsi bukan hanya sebagai alat pengukuran, tetapi sebagai sistem manajemen kinerja strategis yang mengintegrasikan perspektif keuangan dan non-keuangan. Prenestini dkk. menekankan pentingnya faktor organisasi (peran sponsor internal, kemampuan TI, budaya profesional) untuk menjaga keberlanjutan BSC sebagai sistem kontrol multidimensi dan alat komunikasi strategi lintas unit. [Li \(2021\)](#) memposisikan BSC sebagai mekanisme *organizational learning* yang terutama memperkuat kapabilitas dan rutinitas yang ada (single-loop learning), sementara [\(C. D. Pham et al., 2020; 2019\)](#) secara empiris menunjukkan bahwa kinerja rumah sakit publik di Vietnam dipengaruhi signifikan oleh dimensi BSC dengan proses internal dan keuangan sebagai pengungkit utama sehingga memberi dasar prioritas bagi intervensi manajerial. [Chen \(2025\)](#) menyoroti bahwa inovasi proses seperti *same-day access* pada dasarnya mengandalkan perspektif proses internal dan pelanggan dalam BSC, dan membutuhkan pemantauan terintegrasi atas waktu tunggu, kapasitas, dan kualitas layanan. Sementara itu, [Oliveira \(2020\)](#) menunjukkan bahwa BSC di unit kesehatan lokal Portugal memuat karakteristik *neo-bureaucracy* (sistematika, transparansi, akuntabilitas), sehingga memperkuat peran BSC sebagai alat Strategi Akuntansi Manajemen yang menggabungkan pengukuran kinerja multidimensi dengan mekanisme kontrol organisasi yang jelas.

Tabel 5. Perbandingan Rumah Sakit Indonesia vs Global

No	Aspek	Temuan pada Rumah Sakit Indonesia	Temuan pada Rumah Sakit Global	Sintesis & Implikasi
1.	Fokus utama penggunaan TDABC	TDABC dipakai terutama untuk menghitung biaya riil per layanan (operasi caesar, stroke, rawat inap) dan	TDABC digunakan tidak hanya untuk menghitung biaya, tetapi juga untuk membandingkan efisiensi berbagai metode terapi (mis. SABR vs CRT),	Indonesia berada pada fase “fondasi costing”: fokus utama pada transparansi biaya dan mismatch tarif-biaya, sedangkan konteks global sudah memanfaatkan

		mengungkap inefisiensi serta gap antara biaya aktual dan tarif INA-CBGs; banyak studi menegaskan rumah sakit berisiko defisit untuk layanan tertentu.	mengoptimalkan alokasi sumber daya, dan mendukung keputusan investasi teknologi di layanan berteknologi tinggi seperti kanker.	TDABC sebagai alat desain ulang layanan dan strategi investasi klinis
2.	Hubungan tarif/pembiayaan dengan kinerja RS	Banyak RS daerah sangat bergantung pada tarif INA-CBGs yang tidak mencerminkan biaya riil; studi menemukan gap signifikan yang memicu defisit dan berpotensi mengganggu mutu dan keselamatan pasien bila tidak dikompensasi	Di Jepang, Polandia, dan negara Eropa lain, rumah sakit juga mengalami kerugian finansial akibat biaya tenaga kerja dan teknologi, tekanan regulasi, atau keterbatasan tarif DRG, yang berdampak pada kemampuan mempertahankan dokter dan mempertahankan layanan tertentu.	Baik Indonesia maupun negara lain menghadapi tekanan finansial, tetapi di Indonesia isu utama adalah underpayment INA-CBGs, sementara di global lebih pada kombinasi tarif, biaya tenaga kerja, dan struktur pasar; keduanya menegaskan perlunya reformasi pembiayaan dan penguatan SAM berbasis data biaya.
3.	Pemanfaatan informasi biaya & kinerja	Informasi biaya (TDABC) terutama dipakai untuk: (1) menunjukkan selisih biaya–tarif, (2) menata tarif internal, (3) menekan pemborosan internal, dengan fokus dominan pada sisi rumah sakit	Informasi biaya dan kinerja dimanfaatkan lebih luas untuk: redesign jalur klinis, pemilihan teknologi terapi, pengembangan model bisnis, dan analisis beban biaya pasien (biaya medis dan non-medis, termasuk transport dan kehilangan produktivitas).	Konteks Indonesia masih relatif inward-looking (internal costing & klaim), sedangkan studi global sudah menghubungkan data biaya dengan desain layanan, strategi pasar, dan perlindungan pasien; ini membuka agenda perluasan perspektif SAM di Indonesia ke arah value-based care.
4.	Peran BSC dan sistem kinerja	BSC di Indonesia mulai digunakan tetapi umumnya sebagai kerangka pengukuran (keuangan, pasien, proses, pembelajaran) dan belum sepenuhnya terintegrasi dengan TDABC dan penganggaran strategis.	Di berbagai negara, BSC digunakan sebagai sistem manajemen strategis: menghubungkan indikator keuangan dan non-keuangan, mendukung retensi karyawan, inovasi organisasi, dan akuntabilitas lintas unit; sering diintegrasikan dengan sistem informasi dan praktik manajemen SDM	Global lebih maju dalam memanfaatkan BSC sebagai kapabilitas strategis SAM, sedangkan Indonesia masih pada tahap awal; integrasi TDABC–BSC–penganggaran menjadi area pengembangan penting untuk memperkuat kinerja RS nasional
5.	Perspektif teori (RBV & Kontingensi)	Temuan Indonesia menunjukkan pentingnya memperkuat sumber daya internal (sistem costing, SDM akuntansi, data	Studi global menggambarkan bagaimana kapabilitas internal (sistem informasi, budaya kinerja, kepemimpinan) dan konteks eksternal (regulasi, pasar, teknologi) membentuk	Sintesis menunjukkan bahwa transformasi Strategi Akuntansi Manajemen di RS perlu dilihat sebagai pembangunan kapabilitas strategis yang harus selaras dengan konteks pembiayaan

biaya) untuk keberhasilan implementasi dan regulasi masing-masing menghadapi tekanan TDABC dan BSC, meski sering negara, sehingga RBV dan tarif INA-CBGs; belum diformalkan dalam Teori Kontingensi menjadi namun pengujian kerangka RBV/kontingensi lensa penting untuk empiris RBV dan menjelaskan perbedaan Kontingensi masih Indonesia-global. terbatas.
--

Sumber : Penulis (2025)

Penelitian tentang strategi akuntansi manajemen dan kinerja keuangan rumah sakit, baik di Indonesia maupun di luar negeri, berfokus pada pencapaian efisiensi biaya dan keberlanjutan keuangan. Namun, terdapat beberapa perbedaan penting dalam konteks, pendekatan, dan tantangan yang dihadapi oleh masing-masing sistem kesehatan. Di Indonesia, banyak penelitian menyoroti perbedaan antara biaya aktual dan tarif standar (INA-CBGs) yang digunakan dalam sistem pembiayaan Jaminan Kesehatan Nasional (JKN). Pendekatan *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) banyak digunakan untuk melacak struktur biaya aktual dan mengidentifikasi inefisiensi di tingkat unit layanan. Hasilnya menunjukkan bahwa biaya aktual yang dikeluarkan rumah sakit seringkali lebih tinggi daripada klaim yang diterima dari pemerintah, sehingga mengakibatkan defisit, terutama untuk layanan berbiaya tinggi seperti operasi caesar dan perawatan stroke.

Sistem TDABC, BSC, *clinical pathway* berbasis biaya, serta integrasi data biaya–kinerja dapat dipahami sebagai kapabilitas internal rumah sakit yang bernilai karena: (1) menghasilkan informasi biaya dan kinerja yang lebih akurat, (2) mengungkap pemborosan dan mismatch tarif–biaya, dan (3) mendukung keputusan strategis seperti penetapan tarif, redesign proses, pemilihan teknologi, dan pengembangan model layanan. Rumah sakit yang mampu membangun sistem costing berbasis aktivitas (TDABC), mengoperasionalkan BSC sebagai alat manajemen (bukan sekadar dashboard), dan memanfaatkan data biaya–kinerja dalam penganggaran memiliki “kapital informasi” dan rutinitas manajerial yang lebih kuat daripada rumah sakit yang masih mengandalkan sistem biaya tradisional; inilah yang dalam RBV dipandang sebagai sumber daya dan kapabilitas strategis yang berpotensi memenuhi kriteria bernilai, relatif langka, dan sulit ditiru karena tertanam dalam pengetahuan proses, kolaborasi klinis–manajerial, dan infrastruktur TI.

Sementara itu, Teori Kontingensi menjelaskan mengapa kapabilitas SAM yang sama (TDABC, BSC, jalur klinis) menghasilkan fokus dan pemanfaatan yang berbeda antara rumah sakit Indonesia dan global. Di Indonesia, tekanan utama berasal dari skema INA-CBGs dan keterbatasan pendanaan; akibatnya, SAM cenderung diarahkan untuk mengukur biaya riil, menutup gap tarif–biaya, dan menjaga keberlanjutan finansial, sehingga TDABC lebih dominan digunakan sebagai respon kontingen terhadap underpayment dan inefisiensi internal. Di berbagai negara lain, konteksnya adalah kompetisi pasar, tuntutan mutu klinis, teknologi tinggi, dan beban biaya pasien; dalam lingkungan ini, TDABC dan BSC diposisikan sebagai alat untuk memilih terapi paling efisien, mendesain ulang jalur klinis, mengelola portofolio layanan, dan membangun model bisnis yang adaptif, sehingga orientasi SAM lebih strategis dan outward-looking. Di tingkat Strategi Akuntansi Manajemen, kombinasi RBV dan Kontingensi memberi pesan bahwa, Rumah sakit perlu membangun dan menguatkan kapabilitas SAM internal (TDABC, BSC, integrasi data, kompetensi akuntansi manajemen) sebagai basis keunggulan. Kapabilitas tersebut harus didisain dan dimanfaatkan secara selaras dengan konteks eksternal (skema pembiayaan, regulasi, struktur pasar, profil pasien) agar benar-benar berdampak pada kinerja keuangan, operasional, klinis, dan *patient value*.

KESIMPULAN

Penerapan Implementasi *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) dan *Balanced Scorecard* (BSC) telah menjadi kapabilitas strategis bagi rumah sakit untuk meningkatkan transparansi biaya dan efisiensi. Di Indonesia, penggunaan alat ini masih didominasi oleh upaya

menutup celah antara biaya riil dengan tarif INA-CBGs, sementara secara global fokusnya telah bergeser ke arah redesain layanan dan inovasi model bisnis. Berdasarkan kerangka *Resource-Based View* (RBV) dan Teori Kontingensi, keunggulan kinerja hanya dapat tercapai jika sistem akuntansi manajemen ini dibangun sebagai kapabilitas internal yang adaptif terhadap regulasi serta profil layanan spesifik masing-masing institusi. Namun, literatur saat ini masih terbatas pada studi kasus tunggal dengan generalisasi yang rendah. Diperlukan penelitian lebih lanjut yang secara empiris menguji hubungan kausal antara biaya dan kinerja secara komprehensif, mulai dari aspek keuangan hingga hasil klinis dan pengalaman pasien.

SARAN

1. Saran Teoretis

Secara teoretis, penelitian ini disarankan:

- 1) Mengembangkan model konseptual yang secara eksplisit memposisikan TDABC dan BSC sebagai kapabilitas strategis dalam kerangka RBV, serta menguji peran faktor kontingensi (jenis RS, sistem pembiayaan, tingkat digitalisasi) sebagai pemoderasi hubungan antara SAM dan kinerja;
- 2) Melakukan studi kuantitatif multi-rumah sakit untuk menguji secara empiris pengaruh integrasi TDABC–BSC terhadap kinerja multidimensi dan value-based healthcare

2. Saran Praktis

Secara praktis, hasil penelitian memberikan rekomendasi bagi manajemen rumah sakit dan pembuat kebijakan:

- 1) Rumah sakit di Indonesia mulai mengimplementasikan TDABC pada layanan beresiko defisit (misalnya operasi caesar, ICU, onkologi) dan mengintegrasikan hasilnya ke dalam penetapan tarif internal dan negosiasi berbasis data terhadap tarif INA-CBGs;
- 2) Manajemen mengembangkan BSC yang benar-benar terhubung dengan data biaya dan outcome klinis sebagai dashboard strategis, bukan sekadar laporan indikator;
- 3) Penguatan kapabilitas SAM dilakukan melalui pelatihan akuntansi manajemen di level klinis dan manajerial serta integrasi sistem informasi keuangan–klinis untuk mendukung keputusan real-time.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada Universitas atas dukungan akademik, rumah sakit mitra penelitian atas kolaborasi data dan wawasan, serta Kementerian Kesehatan RI atas kebijakan dan publikasi yang menjadi acuan penelitian ini. Apresiasi juga disampaikan kepada rekan dosen, peneliti, dan reviewer atas masukan yang memperkaya analisis dan penyempurnaan naskah ini. Semoga hasil penelitian ini berkontribusi pada pengembangan teori dan praktik akuntansi manajemen strategis di sektor kesehatan Indonesia.

REFERENSI

- Abu Jaber, A. A., & Nashwan, A. J. (2022). Balanced Scorecard-Based Hospital Performance Measurement Framework: A Performance Construct Development Approach. *Cureus*, 14(5), e24866. <https://doi.org/10.7759/cureus.24866>
- Abujaber, A., Corporation, H. M., Nashwan, A. J., & Corporation, H. M. (2022). *Balanced Scorecard-Based Hospital Performance Measurement Framework : A Performance Construct Development Approach*. May. <https://doi.org/10.7759/cureus.24866>
- Agung, I. G., Putra, N., Susanti, M. Y., Yulida, R., Iii, D., Medis, R., Kesehatan, P., & Indonesia, P. (2016). Analisis Selisih Biaya Antara Tarif riil Rumah Sakit dengan Tarif I NA - C BG ' S pada Kasus Sectio Caesarean di Rumah Sakit Panti Nugroho. 91–95. <https://doi.org/10.33560/jmiki.v11i2.406>

- Barney, J. B. (1991). *Firm Resources and Sustained Competitive Advantage*.
- Barney, J. B. (2001). Resource-based theories of competitive advantage: A ten-year retrospective on the resource-based view. *Journal of Management*, 27(6), 643–650. <https://doi.org/10.1177/014920630102700602>
- Betto, F., Sardi, A., Garengo, P., & Sorano, E. (2022). The Evolution of Balanced Scorecard in Healthcare: A Systematic Review of Its Design, Implementation, Use, and Review. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 19(16). <https://doi.org/10.3390/ijerph191610291>
- Bimantara, Maradona, T. (2021). *Penggunaan Time-Driven Activity-Based Costing Untuk Mendeteksi Inefisiensi Proses Layanan Kesehatan*. <https://journal.ugm.ac.id/abis/article/view/65901/31268>
- Cadez, S., Guilding, C., & Cadez, S. (2012). *Strategy , strategic management accounting and performance : a configurational analysis*. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
- Chalkley, M., Hidayat, B., Ramadani, V. R., & Aragon, J. M. (2022). *The sensitivity of hospital coding to prices : evidence from Indonesia*.
- Chen, A. M., & Oncology, R. (2025). *Developing a New Paradigm for Healthcare Delivery : Lessons Learned from Same-Day*. 49–57. <https://doi.org/10.1097/JHM-D-23-00258>
- Colin Drury. (2018). *Management and Cost Accounting*.
- Desitama, F. S., Alhada, M., Habib, F., Sayyid, U. I. N., & Rahmatullah, A. (2023). Health Service Efficiency : Cost Analysis Of Time Driven Activity Based Costing Methods In Caesar Surgery Services In Pku Muhammadiyah Hospital , Yogyakarta. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 4(1), 66–87. <https://doi.org/10.21274/balance>
- Dianingati, R. S., Youngkong, S., & Info, A. (2019). *Jurnal Kesehatan Masyarakat*. 14(3), 376–382.
- Dubas-jakóbczyk, K., Ndayishimiye, C., Szetela, P., & Sowada, C. (2025). *Financial performance of hospitals in Europe – a scoping review*. 2.
- Erhun, F., Kaplan, R. S., Narayanan, V. G., Brayton, K., Kalani, M., Mazza, M. C., ... & Milstein, A. (2020). Are cost advantages from a modern Indian hospital transferable to the United States?. *American Heart Journal*, 224, 148-155. <https://doi.org/10.1016/j.ahj.2020.04.009>
- Faizaturruhaniah, Yuliarti. Citra Norita, A. F. K. I. (2021). *Implementasi Time Driven Activity Based Costing (TDABC) Dalam Penentuan Tarif Rawat Inap Pada Klinik Aisyiyah Asy-Syifa' Wuluhan Jember*.
- Guo, F., Huang, Y. S., & Nemoto, M. (2024a). *Reimagining hospital management : the balanced scorecard as a catalyst for employee retention and organizational excellence*. June 2021, 1–6. <https://doi.org/10.3389/fpubh.2024.1485683>
- Guo, F., Huang, Y. S., & Nemoto, M. (2024b). Reimagining hospital management: the balanced scorecard as a catalyst for employee retention and organizational excellence. *Frontiers in Public Health*, 12, 1485683. <https://doi.org/10.3389/fpubh.2024.1485683>
- Hammad, S. A., Jusoh, R., & Oon, E. Y. N. (2010). Management accounting system for hospitals: A research framework. *Industrial Management and Data Systems*, 110(5), 762–784. <https://doi.org/10.1108/02635571011044777>
- Han, A., Lee, K. H., & Park, J. (2022). The impact of price transparency and competition on hospital costs : a research on all - payer claims databases. *BMC Health Services Research*, 1–10. <https://doi.org/10.1186/s12913-022-08711-x>
- Haq, F. A., Pribadi, F., & Akrom, A. (2023). *Elective caesarean section cost efficiency with time-driven activity-based costing*. 12(1), 155–163. <https://doi.org/10.11591/ijphs.v12i1.21963>
- Hariyati, H., Tjahjadi, B., & Soewarno, N. (2019). The mediating effect of intellectual capital, management accounting information systems, internal process performance, and customer performance. ... *and Performance Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-02-2018-0049>

- Henrique, F., Maia, D. A., Gondim, K., & Vasconcelos, C. (2024). Costs of stereotactic ablative radiotherapy compared to conventional radiotherapy in the treatment of non - small cell lung cancer – a micro - costing study using Time - Driven Activity Based Costing (TDABC). *BMC Health Services Research*. <https://doi.org/10.1186/s12913-024-11969-y>
- Hernández-lara, A. N. A. (2021). *Improving healthcare performance through Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing*. August, 2079–2093. <https://doi.org/10.1002/hpm.3304>
- Homauni, A., Markazi-moghaddam, N., Mosadeghkhah, A., & Noori, M. (2023). *Budgeting in Healthcare Systems and Organizations : A Systematic Review*. 52(9), 1889–1901.
- Hutchinson, R. I. (1999). *HOSPITAL MANAGEMENT ACCOUNTING AND CONTROL SYSTEMS: A Cross Sectional Survey Of Canadian Hospitals*. 1–25.
- Jiang, Q., Zhu, X., Chen, L., Zhao, Z., & Chen, Y. (2021). Research on Time-Driven Activity-Based Management System of Public Hospitals. *Frontiers in Public Health*, 9, 763829. <https://doi.org/10.3389/fpubh.2021.763829>
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. B. T.-H. of M. A. R. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 3, pp. 1253–1269). Elsevier. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03003-9](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03003-9)
- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46–52, 54, 56–61 passim.
- Keel, G., Savage, C., Rafiq, M., & Mazzocato, P. (2017). Time-driven activity-based costing in health care : A systematic review of the literature. *Health Policy*, 121(7), 755–763. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2017.04.013>
- Kementerian Kesehatan. (2025). *Transformasi Kesehatan Mewujudkan sehat dan Unggul*.
- Krupicka, J. (2020). The Management Accounting Practices in Healthcare: The Case of Czech Public Hospitals. *European Financial and Accounting Journal*, 15(1), 53–66. <https://doi.org/https://doi.org/10.18267/j.efaj.233>
- Langfield-smith, K. (2007). *Strategic management accounting : how far have we come in 25 years ? July*. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- Lex Donaldson. (2014). *Sage Academic Books The Contingency Theory of Organizations*. SAGE Publications, Inc. <https://doi.org/https://doi.org/10.4135/9781452229249>
- Li, C., Yang, W., & Shih, I. (2021). Heliyon Exploration on the gap of single- and double-loop learning of balanced scorecard and organizational performance in a health organization • Internal Process. *HLy*, 7(12), e08553. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2021.e08553>
- Maelah, R., Hussein, A., & Amir, A. M. (2022). *Strategic Management Accounting Information and Performance : Mediating The South East Asian Journal of Management Strategic Management Accounting Information and Performance : Mediating Effect of Knowledge Management*. April. <https://doi.org/10.21002/seam.v16i1.1085>
- Maryati, W., Yuliani, N., Susanto, A., Wannay, A. O., & Justika, A. I. (2021). *Reduced hospital revenue due to error code diagnosis in the implementation of INA-CBGs*. 10(2), 354–360. <https://doi.org/10.11591/ijphs.v10i2.20690>
- Modell, S. (2009). *INSTITUTIONAL RESEARCH ON PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR ACCOUNTING LITERATURE : A REVIEW AND ASSESSMENT*. 25(3), 277–303. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2009.00477.x>
- Munandar, A., Studi, P., Akuntansi, M., & Unggul, U. E. (2023). *A QUALITATIVE STUDY OF HEALTH SERVICES COSTING IN*. 8(4), 1781–1789. <https://doi.org/https://doi.org/10.30604/jika.v8i4.2502>

- Najamuddin, Y., Urumsah, D., Yendrawati, R., & Rugiarti, N. D. (2025). *Increasing the Accuracy of Determining Activity-Based Services Tariffs for Central Surgical Installation (Case at the BLUD Hospital in Indonesia)*. 07(September), 296–308.
- Nassou, Y., & Bennani, Z. (2024). *Contingency Theory in Management : Conceptual Phases and Strategic Link with Performance Measurement Systems Contingency Theory : Literature Review*. 183–187. [https://doi.org/10.59324/ejahss.2024.1\(3\).16](https://doi.org/10.59324/ejahss.2024.1(3).16)
- Oliveira, H. C., & Craig, R. (2020). *Bureaucracy and the balanced scorecard in health care settings*. 33(3), 247–259. <https://doi.org/10.1108/IJHCQA-07-2019-0121>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Pathak, Y., & Muhlestein, D. (2024). Hospital system market share and commercial prices : a cross-sectional approach using price transparency data. *Health Economics Review*, 1–9. <https://doi.org/10.1186/s13561-024-00580-w>
- Pham, C. D., Vu, S. T., Thi, Y., Pham, K., & Vu, N. T. (2020). *Evaluating Performance of Vietnamese Public Hospitals Based on Balanced Scorecard*. 7(6), 339–349. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no6.339>
- Pham, D. C., Vu, T. Sen, Binh, H., La, S., & Bien, D. (2019). *Management Science Letters*. 9, 1231–1242. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.4.018>
- Prenestini, A., Calciolari, S., & Rota, A. (2024). Keep-or-drop multidimensional control systems in professional organisations: evidence on the use of the balanced scorecard in healthcare. *Journal of Health Organization and Management*, 38(9), 157-174. <https://doi.org/10.1108/JHOM-09-2023-0287>
- Putra, A. F., Maharani, D. W., & Shafir, A. F. (2024). Hospital financial performance: Effectiveness, efficiency and economic approach. *Proceeding International Conference on Accounting and Finance*, 2(SE-Articles), 960–976. <https://journal.uir.ac.id/inCAF/article/view/33002>
- Rahmatullah, F., Wijayantini, B., & Wibowo, G. Y. (2023). Analisis RBV (Resources Based View) untuk Menentukan. *Journal of Economics, Assets and Evaluation*, 1(2000), 1–17. <https://economics.pubmedia.id/index.php/jeae>
- Rayburn, Michael, J., & Rayburn, Gayle, L. (1991). Contingency Theory and the Impact of New Accounting Technology in Uncertain Hospital Environments. *The Eletronic Library*, 34(1), 1–5. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/09513579110005257>
- Riwu, S. L., Wibowo, A., & Budiyatno, K. C. (2021). Penilaian Kinerja Rumah Sakit Dengan Menggunakan Pendekatan Balanced Scorecard : Systematic Review Assessment of Hospital Performance Using Balanced Scorecard Approach : Systematic Review. *Manajemen Kesehatan Yayasan RS Dr.Soetomo*, 7(2), 267–283. <https://doi.org/https://doi.org/10.29241/jmk.v7i2.638>
- Satibi, S., Andayani, T. M., Endarti, D., & Suwantara, I. P. T. (2019). *Comparison of Real Cost Versus the Indonesian Case Base Groups (INA-CBGs) Tariff Rates Among Patients of High- Incidence Cancers Under the National Health Insurance Scheme*. 20, 117–122. <https://doi.org/10.31557/APJCP.2019.20.1.117>
- Serra-campos, A. O., Valério, C. C., Rosa, L., Manaças, A., Cruz, M. M., Serra-campos, A. O., Valério, C. C., Rosa, L., & Manaças, A. (2025). *Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) applied in a chemotherapy department of a public reference oncology hospital Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) applied in a chemotherapy department of a public reference oncology hospital*. <https://doi.org/10.31744/einstein>
- Shakya, S., Bohingamu Mudiyansele, S., Robinson, S., Randall, S., & Gao, L. (2025). Time-Driven Activity-Based Costing and Its Use in Health Economic Analysis: A Systematic Literature Review. *Applied Health Economics and Health Policy*, 23(6), 989–1004. <https://doi.org/10.1007/s40258-025-00988-3>

- Shala, B., Prebreza, A., & Ramosaj, B. (2021). *The Contingency Theory of Management as a Factor of Acknowledging the Leaders-Managers of Our Time Study Case : The Practice of the Contingency Theory in the Company Avrios*. 8, 1–20. <https://doi.org/10.4236/oalib.1107850>
- Sobhani, F. A., Haque, A., & Rahman, S. (2021). Socially responsible hrm, employee attitude, and bank reputation: The rise of CSR in Bangladesh. *Sustainability (Switzerland)*, 13(5), 1–17. <https://doi.org/10.3390/su13052753>
- Tama, O. W., Sutrisna, E. M., & Saputro, E. P. (2024). *Real Cost of Analysis of INA CBGs Rates on Caesaeen Section at Mother and Child* (Vol. 2). Atlantis Press International BV. <https://doi.org/10.2991/978-94-6463-204-0>
- Teece, D. J. (2012). Dynamic Capabilities: Routines versus Entrepreneurial Action. *Journal of Management Studies*, 49(8), 1395–1401. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2012.01080.x>
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*, 14, 207–222. <https://doi.org/10.1016/j.intman.2013.03.011>
- Wang, Q. (2023). *Health Systems Effective Budgeting and Financial Management of Healthcare*. 10(1000292), 1–2. <https://doi.org/10.35248/2376>
- Watkins, A. L. (2000). *Hospital financial ratio classification patterns revisited : Upon considering non financial information*. 19, 73–95. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(99\)00025-3](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(99)00025-3)
- Wernerfelt, B. (1984). *A Resource-based View of the Firm*. 5(2), 171–180. <https://doi.org/10.1002/smj.4250050207>
- World Health Organization. (2022). *Global spending on health : : rising to the pandemic's challenges*.