

**MODEL PERHITUNGAN *UNIT COST* LAYANAN KESEHATAN  
DENGAN METODE BIAYA KONVENSIONAL DAN ABC  
(STUDI KASUS DI PUSKESMAS “X” KABUPATEN LUMAJANG)**

**Imam Mulyono**  
**Politeknik Negeri Malang**  
[imam.mulyono.polinema@gmail.com](mailto:imam.mulyono.polinema@gmail.com)

**Abstrak**

Tujuan dari penelitian ini adalah menyusun model perhitungan Biaya Unit Layanan Kesehatan dengan Pendekatan Metode Biaya Konvensional dan ABC (*Activity Based Costing*) di Puskesmas “X” Kabupaten Lumajang. Penelitian ini menggunakan metode studi kasus. Teknik analisis data dilakukan dengan analisis kualitatif dan kuantitatif. Hasil analisis data menunjukkan ada perbedaan antara metode biaya konvensional dan ABC. Perbedaan terletak pada alokasi jenis biaya. Metode ABC lebih informatif dalam mengklasifikasikan jenis biayaan karena berdasarkan aktivitas yang sesungguhnya terjadi di Puskesmas dan dapat memberikan manfaat jangka panjang karena akan diketahui jenis biaya mana saja yang dapat dikendalikan atau dihapus karena aktivitasnya dapat dideteksi. Metode konvensional hanya melekat pada layanan atau tidak pengklasifikasiannya biayanya sehingga dalam jangka panjang, efisiensi biaya dan pengendalian sulit untuk dilakukan meskipun mudah dalam implementasinya.

Kata Kunci: *Unit cost*, metode konvensional, metode ABC

**Abstract**

The purpose of this study was to develop a model calculation of Unit Costs of Health Services Cost Method Conventional Approach and ABC (*Activity Based Costing*) in Puskesmas "X" Lumajang. This study uses the case study method. Data analysis technique conducted with qualitative and quantitative analysis. The results of data analysis showed no difference between the cost of conventional methods and ABC. The difference lies in the type of cost allocation. ABC method is more informative in classifying types biayaan because based activity that actually occurred in the health centers and can provide long-term benefits as it will be known which types of costs that can be controlled or removed because its activity can be detected. The conventional method is only attached to the service or not classification costs so that in the long term, cost efficiency and control is difficult to do though simple in its implementation.

Keyword: Unit cost, the conventional method, the ABC method

## PENDAHULUAN

Kondisi Puskesmas saat ini, masih mempunyai banyak keterbatasan dan kekurangan terutama dalam pengembangan inovasi layanan antara lain sarana dan prasarana yang kurang memadai, pelayanan kesehatan yang masih dibawah standar pelayanan minimum, belum didukung system informasi kesehatan yang *up to date* serta kesejahteraan tenaga medis yang kurang diperhatikan (Septianbarakati, 2014). Munculnya permasalahan tersebut tidak lepas dari perencanaan yang kurang bagus utamanya bagaimana pengalokasian biaya operasional Puskesmas sehingga mempengaruhi besaran unit cost layanan sebagai dasar pengembangan organisasi dan layanan kesehatan masyarakat. *Unit cost* merupakan salah satu bagian dari teori 'akuntansi biaya' yang dianggap penting untuk dikembangkan di institusi kesehatan untuk pengambilan keputusan internal. Manajemen dapat memanfaatkan informasi yang dihasilkan oleh *unit cost* sebagai dasar penentuan, menilai efisiensi pelayanan, bahkan dapat digunakan pula sebagai dasar negosiasi dengan stakeholders.

Kenyataannya, *unit cost* tidak dipakai sebagai pengambilan keputusan pembiayaan institusi kesehatan. Oleh karena itu muncul argument "unit cost tidak diperlukan", yang penting justru ATP (*Ability to Pay*) dan WTP (*Willingness to Pay*). *Unit cost* hanya untuk kebutuhan intern dalam institusi kesehatan yang bisa dikatakan hanya formalitas saja dan model *costing* yang digunakan dalam institusi kesehatan juga belum tepat (<http://www.kpmak-ugm.org>). Informasi biaya mempunyai fungsi sentral antara lain digunakan untuk planning, budgeting, controlling dan penilaian organisasi, selain digunakan sebagai pijakan untuk menyusun strategi ke depan, meningkatkan kapasitas layanan kesehatan serta menentukan keakurasian informasi biaya sebagai dasar penentuan harga layanan. Dalam menentukan *unit cost* metode *costing* yang digunakan dengan pendekatan biaya dalam

hubungannya dengan produk (*direct, indirect cost, dan overheads*) dan ABC (Resenberg 2013; Nakagawa dan Hiroyuki 2009; Cao et al 2006; Wanitphakdeedecha et al 2009).

## TINJAUAN PUSTAKA

### Pusat Kesehatan Masyarakat

Puskesmas adalah unit pelaksana teknis dinas kesehatan kabupaten/kota yang bertanggungjawab menyelenggarakan pembangunan kesehatan di suatu wilayah kerja. 1. Unit Pelaksana Teknis Sebagai unit pelaksana teknis Dinas Kesehatan Kabupaten/Kota (UPTD), puskesmas berperan menyelenggarakan sebagian dari tugas teknis operasional Dinas Kesehatan Kabupaten/Kota dan merupakan unit pelaksana tingkat pertama serta ujung tombak pembangunan kesehatan di Indonesia. 2. Pembangunan Kesehatan Pembangunan kesehatan adalah penyelenggaraan upaya kesehatan oleh bangsa Indonesia untuk meningkatkan kesadaran, kemauan dan kemampuan hidup sehat bagi setiap orang agar terwujud derajat kesehatan masyarakat yang optimal. 3. Penanggungjawab Penyelenggaraan Penanggungjawab utama penyelenggaraan seluruh upaya pembangunan kesehatan di wilayah kabupaten/kota adalah Dinas Kesehatan Kabupaten/Kota, sedangkan puskesmas bertanggungjawab hanya sebagian upaya pembangunan kesehatan yang dibebankan oleh dinas kesehatan kabupaten/kota sesuai dengan kemampuannya. 4. Wilayah Kerja Secara nasional, standar wilayah kerja puskesmas adalah satu kecamatan, tetapi apabila di satu kecamatan terdapat lebih dari satu puskesmas, maka tanggungjawab wilayah kerja dibagi antar puskesmas, dengan memperhatikan keutuhan konsep wilayah (desa/kelurahan atau RW). Masing-masing puskesmas tersebut secara operasional bertanggungjawab langsung kepada Dinas Kesehatan Kabupaten/Kota (Keputusan Menteri Kesehatan

No.128/MENKES/SK/II/2004 tentang Kebijakan dasar Puskesmas).

### **Akuntansi Biaya**

Menurut Hansen dan Mowen (2004:40), biaya didefinisikan sebagai kas atau nilai ekuivalen kas yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberi manfaat saat ini atau di masa yang akan datang bagi organisasi. Sedangkan menurut Harnanto dan Zulkifli (2003:14), biaya merupakan sesuatu yang berkonotasi sebagai pengurang yang harus dikorbankan untuk memperoleh tujuan akhir yaitu mendatangkan laba. Menurut pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa biaya merupakan kas atau nilai ekuivalen kas yang dikeluarkan oleh entitas untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan guna memberikan suatu manfaat yaitu peningkatan laba di masa mendatang.

*Unit cost* sebagai dasar penentuan tarif memang sangat masuk akal, meskipun demikian, penentuan tarif berbasis *unit cost* harus dilakukan secara hati-hati. Proses penentuan tarif berdasarkan *unit cost* dilakukan dengan terlebih dahulu menghitung semua biaya yang dikeluarkan dalam rangka pelayanan, kemudian berdasarkan biaya tersebut, tarif diperoleh dengan cara menjumlahkan *unit cost* dan margin yang diharapkan. Dalam dunia usaha yang sangat kompetitif, penentuan tarif berbasis *unit cost* dianggap sangat berbahaya, karena tidak mendukung pengendalian biaya dan efisiensi biaya. Jika organisasi atau badan usaha tidak efisien, maka *unit cost* yang diperoleh akan terlalu tinggi (*over costed*) dan karena tarif ditentukan berbasis *cost*, mungkin saja tarif yang ditentukan juga menjadi terlalu tinggi. Dalam kondisi persaingan yang sangat ketat, masalah harga adalah sangat sensitif, sedikit saja harga ditentukan terlalu tinggi dari harga pesaing, maka pelanggan akan lari ke badan usaha pesaing. Oleh karena itu, dalam kondisi persaingan yang sangat ketat, biasanya badan usaha akan menghindari metode *cost-based pricing*, tetapi mereka memilih metode *market pricing*, dan

kemudian dengan berharap sejumlah margin tertentu mereka menentukan *target cost*, tentu saja tanpa mengorbankan kualitas, karena kualitas juga merupakan hal esensial dalam dunia usaha yang lingkungan persaingannya sangat ketat. Metode ini dikenal sebagai "*target costing*".

Institusi kesehatan milik pemerintah, relatif tidak terlalu dicemaskan oleh kondisi persaingan yang ketat. Subsidi pemerintah, sumber daya yang hampir melimpah dan *captive market* menyebabkan rumah sakit pemerintah tidak perlu terlalu mencemaskan masalah persaingan. Jika penentuan tarif berdasarkan *unit cost* mempunyai kelemahan, pertanyaannya adalah perlukah puskesmas/rumah sakit berlelah-lelah menghitung *unit cost*? Tentu sangat penting. Informasi tentang *unit cost* merupakan informasi vital bagi semua organisasi, baik yang berorientasi pada laba, maupun yang bersifat non profit. Informasi *unit cost* tidak hanya diperlukan untuk penentuan tarif, tetapi informasi tentang *unit cost* justru lebih diperlukan untuk berbagai kepentingan manajerial lainnya. Informasi *unit cost* dibutuhkan untuk memberikan informasi kepada pihak eksternal atau pun pihak internal atau manajemen rumah sakit. Informasi *unit cost* dibutuhkan oleh pihak eksternal untuk mengetahui berapa besarnya *unit cost* pelayanan di rumah sakit, yang kemudian oleh pihak eksternal tersebut, informasi ini digunakan untuk mengambil keputusan dalam hubungan mereka dengan pihak rumah sakit. Sebagai contoh, pemerintah sebagai pihak eksternal rumah sakit membutuhkan informasi tentang *unit cost* sebagai dasar untuk mempertimbangkan besarnya tarif paket jaminan dan pemberian subsidi. Pihak internal atau manajemen rumah sakit membutuhkan informasi tentang *unit cost* untuk berbagai kepentingan manajerial. Beberapa contoh manfaat informasi *unit cost* bagi pihak manajemen puskesmas rumah sakit adalah: untuk keperluan analisis efisiensi biaya, evaluasi kinerja aktivitas, pengambilan keputusan taktis dan strategik dan berbagai

kepentingan lain, termasuk sebagai alat bernegosiasi dengan pihak eksternal, termasuk pemerintah. Informasi *unit cost* ditujukan untuk kepentingan pihak internal, maka penentuan *unit cost* mengacu pada prinsip *different cost for different purpose*. Tidak ada satu pedoman pasti untuk menentukan *unit cost* untuk kepentingan pihak manajemen. Pihak manajemen rumah sakit membutuhkan informasi tentang *unit cost* untuk berbagai kepentingan, antara lain, untuk perencanaan dan penganggaran, mengevaluasi efisiensi biaya pelayanan, mengevaluasi kinerja aktivitas dan melakukan berbagai pengambilan keputusan, baik taktis maupun strategik. Informasi tentang *unit cost* yang akurat juga dibutuhkan untuk melakukan berbagai negosiasi dengan pihak eksternal. Ada banyak metode penentuan *unit cost*. Tidak ada satu metode penentuan *unit cost* yang paling baik digunakan untuk segala kepentingan manajerial. Peran akuntan rumah sakit pada rumah sakit sangat penting dalam menentukan metode penentuan *unit costs* sesuai tujuan manajerial. Oleh karena itu, mereka harus memahami berbagai metode akuntansi biaya dan memahami cara penggunaannya ([Ambarriani, 2012](#)).

### **Metode Costing dan Activity Based Costing**

Menurut Mulyadi (2006) secara umum biaya dapat digolongkan ke dalam dua kelompok besar: 1. Biaya langsung produk/jasa, 2. Biaya tidak langsung produk/jasa. Biaya ini dikelompokkan menjadi dua golongan berikut ini : a. Biaya langsung aktivitas, yaitu biaya yang dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas melalui direct tracing. b. Biaya tidak langsung aktivitas, yaitu biaya yang tidak dapat dibebankan secara langsung ke aktivitas. Biaya ini dibebankan ke aktivitas melalui salah satu dari dua cara : (1) *Driver tracing*, dibebankan ke aktivitas melalui resource driver, yaitu basis yang menunjukkan hubungan sebab akibat antara konsumsi sumber daya dengan aktivitas. (2)

*Allocation*, dibebankan ke aktivitas melalui basis yang bersifat sembarang.

Menurut Mulyadi (2006:55), pengertian *Activity Based Costing* adalah sistem informasi biaya yang berorientasi pada penyediaan informasi lengkap tentang aktifitas untuk memungkinkan personil perusahaan melakukan pengelolaan terhadap aktivitas. Sistem informasi ini menggunakan aktivitas sebagai basis serta pengurangan biaya dan penentuan secara akurat biaya produk/jasa sebagai tujuan. Secara umum, aktifitas dapat dikelompokkan ke dalam empat golongan, yaitu: (1) *Result-producing activities*, adalah aktivitas yang secara langsung berkaitan dengan penyediaan produk / jasa bagi customer luar. Kelompok aktivitas ini mendatangkan pendapatan bagi perusahaan. (2) *Result-contributing activities* adalah aktivitas yang memberikan dukungan secara langsung kepada *result-producing activities* dalam penyediaan produk / jasa bagi customer. (3) *Support activities* adalah aktivitas pusat jasa untuk menyediakan layanan bagi *result – producing activities* dan *result-contributing activities*. (4) *Hygiene and housekeeping activities* adalah aktivitas pusat jasa yang menyediakan layanan kebersihan dan kerumah tanggaan bagi *result-producing activities*, *result-contributing activities* dan *support activities*.

Klasifikasi *Activity Driver* menurut Mulyadi (2006), adalah sebagai berikut:

(1) *Unit-level activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk/ jasa berdasarkan unit yang dihasilkan oleh aktivitas tersebut. Basis pembebanan biaya aktivitas ke produk yang menggunakan jumlah unit produk, jam mesin, atau jam tenaga kerja langsung. (2) *Batch-related activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk / jasa berdasarkan jumlah *batch* produk yang diproduksi. (3) *Product-sustaining activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk / jasa berdasarkan jenis produk yang dihasilkan oleh aktivitas tersebut. Basis pembebanan biaya aktivitas ke produk yang menggunakan konsumsi waktu untuk mendesain dan mengembangkan produk /

jasa. (3) *Facility-sustaining activity* adalah jenis aktivitas yang dikonsumsi oleh produk / jasa berdasarkan fasilitas yang dinikmati oleh produk yang diproduksi. Basis pembebanan biaya aktivitas ke produk berdasarkan pemanfaatan fasilitas disebut *facility-sustaining activity*.

Penerapan sistem ABC memberikan beberapa keuntungan yaitu meningkatkan kualitas pengambilan keputusan, aktifitas perbaikan secara terus menerus untuk mengurangi biaya overhead, memudahkan menentukan *relevant cost*, menyediakan informasi yang berlimpah tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi *customer*, menyediakan fasilitas untuk menyusun dengan cepat anggaran berbasis aktivitas (*activity based budget*), menyediakan informasi biaya untuk memantau implementasi rencana pengurangan biaya dan menyediakan secara akurat dan multidimensi biaya produk dan jasa yang dihasilkan perusahaan.

**Sistem Akuntansi Biaya Kesehatan**

Tidak tersedianya informasi akuntansi unit cost layanan kesehatan mengakibatkan kegiatan strategis tidak tercapai. Masih banyak permasalahan biaya di organisasi kesehatan tidak terpecahkan karena tidak tersedianya informasi biaya yang elementer, yakni komponen-komponen biaya pembentuk unit cost produk layanan. Akibatnya adalah permasalahan dan hambatan akan berulang kali atau bahkan merembet ke seluruh aspek organisasi. Menurut Setyawan dan Debra (2015:30), secara garis besar akuntansi unit cost organisasi kesehatan memiliki beberapa peran kritical, antara lain:

1. Menyajikan perhitungan atau kalkulasi unit cost produk layanan.
2. Menyediakan informasi untuk pengendalian biaya kesehatan.
3. Menjadi sarana pemantauan pengembalian investasi.
4. Memfasilitasi pengelolaan modal kerja rumah sakit.

5. Memberi dukungan pertimbangan dalam pembuatan keputusan.

Menurut Pudjirahardjo (1998) dalam Bastian (2015:303), pengertian biaya di bidang layanan kesehatan adalah nilai sejumlah input (factor produksi) yang dipakai untuk menghasilkan suatu produk (output). Biaya layanan merupakan dasar penentuan tariff, biaya harus dapat menggambarkan besarnya pengeluaran secara jelas dan dasar penentuannya harus seimbang dapat dijelaskan pembebanan dari sektor pendukung. Dalam perkembangannya, akuntansi biaya telah mengalami perubahan yang radikal sejak awal tahun 1990-an, Akuntansi biaya tidak lagi dipandang sebagai cara menghitung dan menentukan biaya, namun lebih luas sebagai system yang menghasilkan informasi biaya dan informasi operasi untuk memperdayakan personil organisasi dalam pengelolaan aktivitas dan pengambilan keputusan yang lain. Dalam organisasi kesehatan di Indonesia, system akuntansi yang telah diterapkan, sebagai berikut:

1. Sistem pembiayaan aktivitas kesehatan (Activity Costing System)
2. Case-mix berbasis Biaya langsung dan tidak langsung.
3. Case-mix berbasis Activity Based-Costing (Bastian, 2015:311).

**Kasifikasi Biaya Kesehatan dalam Biaya langsung dan Tidak Langsung.**

Menurut Bastian (2015:341), biaya langsung dibagi dalam biaya medical, biaya investasi, dan biaya sumber daya manusia. Masing-masing biaya terdiri dari biaya tetap dan biaya variabel. Tabel 1, menjelaskan klasifikasi biaya langsung dalam organisasi kesehatan.

Tabel 1  
Biaya Langsung Organisasi Kesehatan

Jenis Biaya Langsung	Biaya Tetap	Biaya Variabel
Biaya Medikal	-	1. Bahan Pakai Medis 2. Obat
Biaya Investasi	Investasi Gedung J Biaya Rutin & Berkala perawatan gedung. J Biaya Pembangunan	1. Bahan Habis Pakai Non Medis. J Biaya alat listrik & elektronik gedung RS.

	gudang obat. ) Biaya pembangunan rawat inap. ) Biaya pembangunan UGD ) Biaya pembangunan & pengembangan unit layanan/poliklinik. ) Biaya pembangunan & pengembangan lab. ) Biaya pembangunan & pengembangan ruang jenazah. ) Biaya instalasi pengelolaan limbah. ) Dan sebagainya. Investasi Alat Medis ) Biaya Ambulan ) Biaya Alat injeksi ) Biaya Peralatan Operasi. ) Biaya Peralatan Terapi. ) Biaya peralatan pemeriksaan medis. ) Dan sebagainya.  Investasi Alat Non Medis. ) Biaya meubelair. ) Biaya perlengkapan rumah tangga (dapur, ruang pasien, laundry, ruang tunggu, dll)	) Biaya peranko, matere dan benda pos lainnya. ) Biaya alat kebersihan & pembersih. ) Biaya bahan bakar minyak/gas. ) Biaya pengisian tabung pemadam kebakaran. ) Dan sebagainya.
Biaya SDM Medis	1. Gaji tetap.	1. Biaya Honorarium SDM Medis 2. Uang Lembur tenaga medis.

Sumber: Bastian (2015:342).

Sedangkan klasifikasi biaya tidak langsung yang terdiri dari biaya tetap dan biaya variabel, dijelaskan pada tabel 2:

Tabel 2

Biaya Tidak Langsung Organisasi Kesehatan

No.	Biaya Tetap	Biaya Variabel
1.	Investasi Gedung Adminitrasi	Biaya Bahan habis pakai ATK.
2.	Investasi peralatan kantor	-
3.	Biaya SDM (tenaga administrasi non medis)	-

Sumber: Bastian (2015:343)

### Kasifikasi Biaya Kesehatan dalam Sistem ABC

Menurut Bastian (2015:350), dalam system ABC, data sumber/sumber daya

diklasifikasi secara alami yang memungkinkan kombinasi secara fleksibel dengan data lain, seperti pusat pertanggungjawaban, aktivitas, produk/jasa, dan customer, untuk menghasilkan informasi biaya multidemensi. Arus biaya dalam system ABC dimulai dari pencatatan biaya berdasarkan klasifikasin alami menurut pusat pertanggungjawaban adan aktivitas, kemudian pembebanan biaya aktivitas ke produk/jasa. Dalam hal ini, pada proses pencatatannya biaya kesehatan dalam system ABC diklasifikasikan menjadi 3 macam biaya yaitu:

1. Biaya Bahan, yang termasuk dalam biaya bahan adalah:
  - a. Biaya bahan perawatan luka.
  - b. Biaya bahan untuk operasi.
  - c. Biaya bahan kimia di lab.
  - d. Biaya obat untuk pasien.
  - e. Biaya peralatan penunjang pasien rawat jalan.
  - f. Biaya konsumsi pasien rawat inap.
2. Biaya Tenaga Kerja, yang termasuk dalam biaya tenaga kerja adalah:
  - a. Biaya Dokter.
  - b. Biaya perawat.
  - c. Biaya petugas Lab.
  - d. Biaya petugas terapi.
  - e. Biaya tenaga Administrasi lainnya.
  - f. Biaya *office boy, cleaning service, dan security*.
3. Biaya Overhead, yang termasuk dalam biaya overhead adalah:
  - a. Biaya peralatan pemeriksaan.
  - b. Biaya peralatan untuk operasi.
  - c. Biaya peralatan ruang terapi.
  - d. Biaya peralatan dalam kamar pasien.
  - e. Biaya listrik/diesel.
  - f. Biaya kebersihan.
  - g. Biaya peralatan pencatatan administrasi.

Pada gambar 1, akan dijelaskan skema arus biaya dalam system ABC di organisasi kesehatan:

### Perhitungan Unit Cost.

Untuk menghitung unit cost/biaya satuan, maka dibutuhkan informasi lainnya, yaitu jenis-jenis layanan, pemeriksaan

(produk) yang dihasilkan di sarana pelayanan kesehatan primer, misalnya pemeriksaan fisik, pemeriksaan lab, dan lain sebagainya. Apabila suatu unit/ruangan di sarana layanan kesehatan primer menghasilkan produk yang homogeny, misalnya ruang pemeriksaan hanya untuk memeriksa, maka untuk mendapatkan biaya satuan/unit cost, biaya total yang telah dihitung langsung dibagi dengan jumlah/volume pemeriksaan selama setahun. Sedangkan apabila suatu unit/ruangan di sarana pelayanan kesehatan primer menghasilkan produk yang heteroden/bermacam-macam, maka perhitungan biaya satuan menggunakan *relative value unit*, dasar pembobotannya adalah biaya medis habis pakai dan bahan habis pakai.

**METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan metode studi kasus. Obyek penelitian ini adalah Puskesmas “X” Kabupaten Lumajang dan satuan kajian difokuskan pada perhitungan unit cost layanan yang disediakan di Puskesmas. Latar belakang peneliti memilih obyek penelitian ini karena peneliti diberikan akses untuk mendapatkan data baik primer maupun sekunder. Pada penelitian ini, obyek penelitian sengaja dikaburkan (istilah “X”) karena permintaan dari nara sumber. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui pengamatan langsung, wawancara dan diskusi dengan Kepala Puskesmas dan beberapa tenaga medis di Puskesmas “X”. Sedangkan data sekunder diperoleh melalui studi kepustakaan, pengambilan data keuangan dan non keuangan yang dimiliki Puskesmas “X”, serta sumber-sumber lain yang menunjang laporan penelitian ini. Teknik analisis data yang akan dilakukan antara lain:

1) Analisis kualitatif data yang dikumpulkan melalui wawancara antara peneliti dengan Kepala Puskesmas dan tenaga medis lainnya.

2) Analisis kuantitatif data sekunder, dengan tahapan:

- a. Mengidentifikasi Biaya-biaya yang terjadi di Puskesmas “X”.
- b. Mengklasifikasikan biaya ke dalam biaya langsung dan tidak langsung.
- c. Mengklasifikasikan biaya ke dalam kelompok aktivitas.
- d. Menghitung total biaya dengan pendekatan metode costing tradisional dan ABC.
- e. Menghitung jumlah/volume pemeriksaan selama setahun.
- f. Menghitung unit cost Puskesmas “X” tahun 2014 dengan membagi total biaya dengan jumlah/volume pemeriksaan selama tahun 2014.

**ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN Identifikasi Biaya**

Berdasarkan identifikasi biaya dengan melakukan pengelompokan dan perhitungan biaya, maka diperoleh informasi jenis biaya, jumlah biaya dan persentase kontribusi masing-masing jenis biaya ke total biaya, dijelaskan dalam tabel 3.

Tabel 3  
Jenis Biaya Puskesmas “X” Tahun 2014

No.	Jenis Biaya	Total (Rp)	Total (%)
1	Gedung	652,500,780	20.22%
2	Alat Medis	550,350,900	17.06%
3	Alat Non Medis	85,580,000	2.65%
4	Kendaraan	135,592,700	4.20%
5	Pemeliharaan Gedung	12,750,000	0.40%
6	Pemeliharaan Alat Medis	9,750,000	0.30%
7	Pemeliharaan Alat Non Medis	4,750,000	0.15%
8	Pemeliharaan Kendaraan	5,750,000	0.18%
9	Gaji	1,306,500,800	40.49%
10	BHP Medis	432,280,900	13.40%
11	BHP Non Medis	13,800,000	0.43%
12	Listrik	9,600,000	0.30%
13	Telepon	3,600,000	0.11%
14	Air	3,900,000	0.12%
	Total	3,226,706,080	100.00%

Sumber: Data diolah Puskesmas “X” tahun 2015

Tabel 4  
Jenis Biaya Non Gaji PNS Puskesmas “X” Tahun 2014

No.	Jenis Biaya	Total (Rp)	Total (%)
1	Alokasi Gedung Per Tahun	26,100,031	3.83%
2	Alokasi Alat Medis Per Tahun	55,035,090	8.07%
3	Alokasi Alat Non Medis Per Tahun	17,116,000	2.51%
4	Alokasi Kendaraan Per Tahun	27,118,540	3.98%
5	Pemeliharaan Gedung	12,750,000	1.87%
6	Pemeliharaan Alat Medis	9,750,000	1.43%
7	Pemeliharaan Alat Non Medis	4,750,000	0.70%
8	Pemeliharaan Kendaraan	5,750,000	0.84%
9	Gaji	60,500,000	8.87%
10	BHP Medis	432,280,900	63.38%
11	BHP Non Medis	13,800,000	2.02%
12	Listrik	9,600,000	1.41%
13	Telepon	3,600,000	0.53%
14	Air	3,900,000	0.57%
	Total	682,050,561	100.00%

Sumber: Data diolah Puskesmas “X” tahun 2015

Berdasarkan tabel di atas, Peneliti membedakan jenis biaya pada tabel 3 dan 4, antara lain; pada tabel 3, total jenis biaya gaji merupakan gabungan gaji PNS dan non PNS, sedangkan pada tabel 4, total jenis biaya gaji hanya gaji non PNS saja. Tujuan peneliti membedakan hal tersebut karena peneliti ingin mengetahui total biaya riil/sebenarnya yang dikeluarkan oleh puskesmas apabila tanpa ada pembayaran gaji PNS yang bersumber dari APBD dan seakan-akan semua gaji sumber daya manusia didanai secara langsung dari kegiatan operasional Puskesmas. Sehingga berdasarkan tabel 3 Total Biaya Investasi dan Operasional sebesar Rp.3.226.706.080,-, sedangkan Total Biaya Investasi dan Operasional pada tabel 4 sebesar Rp. 682.050.651,-

Tabel 5  
Total Biaya di Pusat Pendapatan Puskesmas “X” Tahun 2014

No.	Pusat Biaya	Total (Rp)	Total (%)
1	Laboratorium	258,136,486.40	8%
2	Poli Umum	1,903,756,587.20	59%
3	Poli Gigi	484,005,912	15%
4	Kesehatan Ibu & Anak	354,937,668.80	11%
5	Rawat Inap	225,869,425.60	7%
		3,226,706,080	

Sumber: Data diolah Puskesmas “X” tahun 2015

Tabel 6  
Total Biaya Pusat Pendapatan Non Gaji PNS Puskesmas “X” Tahun 2014

No.	Pusat Biaya	Total (Rp)	Total (%)
1	Laboratorium	54,564,044.90	8%
2	Poli Umum	402,409,831.11	59%
3	Poli Gigi	102,307,584.18	15%
4	Kesehatan Ibu & Anak	75,025,561.73	11%
5	Rawat Inap	47,743,539.28	7%
		682,050,561	

Sumber: Data diolah Puskesmas “X” tahun 2014

Pada tabel 5 dan tabel 6, total biaya pada pusat pendapatan puskesmas “X” tertinggi pada poli umum sebesar 59%, sedangkan yang terendah di unit rawat inap sebesar 7% dari total biaya. Berdasarkan hasil wawancara, kondisi ini disebabkan karena makin sadarnya masyarakat terhadap kesehatan, apabila terjadi keluhan yang tidak seperti biasanya masyarakat langsung memeriksakan diri di Puskesmas, dan Dokter Puskesmas untuk Poli Umum juga merupakan dokter spesialis. Sedangkan rendahnya tingkat hunian untuk unit rawat inap karena jarak rumah sakit umum daerah tidak begitu jauh dari daerah asal/operasional Puskesmas jadi masyarakat lebih memilih di RSUD daripada di Puskesmas.

### Jumlah/Volume Kapasitas

Jumlah/volume kapasitas atau total kunjungan per orang di Puskesmas “X” menunjukkan perkembangan yang signifikan dari tahun ke tahun, pada tahun 2012 meningkat 2,21%, tahun 2013 meningkat 3,11%, dan tahun 2014 naik tajam sebesar 17,67%, seperti yang dijelaskan di tabel 7.

Tabel 7  
Jumlah Kunjungan/Orang Puskesmas “X” Tahun 2014

No.	Tahun	Jumlah Kunjungan Rata-rata			Perkembangan
		Tahun	Bulan	Hari	
1	2011	8831	736	31	0.00%
2	2012	9441	787	33	2.12%
3	2013	10336	861	36	3.11%
4	2014	15426	1,286	54	17.67%

Sumber: Data diolah Puskesmas “X” tahun 2015

### Pembahasan Hasil Penelitian Perhitungan Unit Cost dengan Metode Konvensional

Analisis perhitungan biaya/tarif rasional/riil dengan menganalisis biaya

satuan, salah satunya dengan metode konvensional, dengan pendekatan layanan/produk, yaitu dengan pengklasifikasian biaya langsung dan biaya tidak langsung. Perhitungan *unit cost*/biaya satuan dijelaskan pada tabel 8 dan 9.

Tabel 8  
Perhitungan *Unit Cost* dengan Metode Konvensional Secara Keseluruhan

No.	Jenis Biaya	Total (Rp)	DC (%)	DC (Rp)	IDC (%)	IDC (Rp)
1	Gedung	26,100,031	90%	23,490,028	10%	2,610,003
2	Alat Medis	55,035,090	100%	55,035,090	0%	-
3	Alat Non Medis	17,116,000	90%	15,404,400	10%	1,711,600
4	Kendaraan	27,118,540	100%	27,118,540	0%	-
5	Pemeliharaan Gedung	12,750,000	0%	-	100%	12,750,000
6	Pemeliharaan Alat Medis	9,750,000	0%	-	100%	9,750,000
7	Pemeliharaan Alat Non Medis	4,750,000	0%	-	100%	4,750,000
8	Pemeliharaan Kendaraan	5,750,000	0%	-	100%	5,750,000
9	Gaji	1,306,500,800	94%	1,228,110,752	6%	78,390,048
10	BHP Medis	432,280,900	100%	432,280,900	0%	-
11	BHP Non Medis	13,800,000	95%	13,110,000	5%	690,000
12	Listrik	9,600,000	90%	8,640,000	10%	960,000
13	Telepon	3,600,000	90%	3,240,000	10%	360,000
14	Air	3,900,000	90%	3,510,000	10%	390,000
	Total	1,928,051,361		1,809,939,710		118,111,651

Sumber: Data diolah Puskesmas "X" tahun 2015

Tabel 9  
Perhitungan *Unit Cost* dengan Metode Konvensional Non Gaji PNS

No.	Jenis Biaya	Total (Rp)	DC (%)	DC (Rp)	IDC (%)	IDC (Rp)
1	Gedung	-	90%	-	10%	-
2	Alat Medis	-	100%	-	0%	-
3	Alat Non Medis	-	90%	-	10%	-
4	Kendaraan	-	100%	-	0%	-
5	Pemeliharaan Gedung	12,750,000	0%	-	100%	12,750,000
6	Pemeliharaan Alat Medis	9,750,000	0%	-	100%	9,750,000
7	Pemeliharaan Alat Non Medis	4,750,000	0%	-	100%	4,750,000
8	Pemeliharaan Kendaraan	5,750,000	0%	-	100%	5,750,000
9	Gaji	60,500,000	94%	56,870,000	6%	3,630,000
10	BHP Medis	432,280,900	100%	432,280,900	0%	-
11	BHP Non Medis	13,800,000	95%	13,110,000	5%	690,000
12	Listrik	9,600,000	90%	8,640,000	10%	960,000
13	Telepon	3,600,000	90%	3,240,000	10%	360,000
14	Air	3,900,000	90%	3,510,000	10%	390,000
	Total	556,680,900		517,650,900		39,030,000

Sumber: Data diolah Puskesmas "X" tahun 2015

Hasil penelitian ini seperti yang diuraikan pada tabel 8 dan tabel 9, dapat disimpulkan bahwa pengaruh biaya tenaga kerja PNS sangat besar kontribusinya terhadap total biaya Puskesmas "X". Perhitungan biaya satuan puskesmas diperoleh dengan membagi total biaya

dengan jumlah kunjungan, dengan menggunakan rumus tersebut, biaya satuan layanan di Puskesmas "X" dijelaskan di tabel 10.

Tabel 10  
Perhitungan Biaya Satuan Layanan Metode Biaya Konvensional Puskesmas "X" Tahun 2014

No.	Jenis Biaya	Total Biaya	Jmh Kunjungan	Biaya Satuan
1	Total Biaya dengan Gaji PNS	1,928,051,361	15,426	124,987
2	Total Biaya Non Gaji PNS	556,680,900	15,426	36,087

Sumber: Data diolah

Puskesmas "X" tahun 2015

Berdasarkan tabel 10, diperoleh *unit cost*/biaya satuan layanan puskesmas dengan mempertimbangan semua gaji pegawai Puskesmas sebesar Rp.124.987,00, artinya biaya riil/sebenarnya yang harus dikeluarkan oleh pasien secara rata-rata pada masing-masing unit layanan sebesar Rp. 124.987,00. Sedangkan apabila total gaji pegawai Puskesmas "X" yang PNS tidak dimasukkan dalam komponen total biaya unit cost secara rata-rata pada masing-masing layanan sebesar Rp. 36.087,00. Berdasarkan hasil wawancara dengan nara sumber, untuk mendapatkan layanan kesehatan di Puskesmas "X", pasien hanya diberi kewajiban untuk membeli karcis retribusi layanan sebesar Rp.15.000,00, dengan demikian pemerintah daerah selain menanggung biaya investasi dan biaya operasional puskesmas juga harus menanggung subsidi unit cost layanan sebesar Rp.109.987,00 per pasien.

### Perhitungan Unit Cost dengan Metode ABC

Perhitungan biaya unit satuan layanan yang diterapkan oleh Puskesmas "X" merupakan penerapan perhitungan metode konvensional. Akibatnya cenderung terjadi distorsi pada pembebanan biaya *overhead*, sehingga dalam metode ABC yang akan dihitung ini telah mengalokasikan biaya-biaya aktivitas ke setiap unit yang diproduksi secara tepat berdasarkan konsumsi masing-masing aktivitas. Perhitungan biaya unit satuan layanan Puskesmas "X" melalui metode *activity based costing* dijelaskan di lampiran 1 dan 2. Analisis perhitungan biaya satuan layanan

dengan metode ABC, diklasifikasikan pada aktivitas-aktivitas, antara lain *Result – Producing Activities*, *Result-Contribution Activities*, *Support Activities*, dan *Hygiene & Houskeeping Activities*. Hasil penelitian ini seperti yang di uraikan pada lampiran 1 dan 2, menghasilkan perhitungan unit cost/Biaya Satuan Layanan yang disimpulkan pada tabel 13.

Tabel 13  
Perhitungan *Unit Cost* Layanan Metode Biaya ABC Puskesmas “X” Tahun 2014

No.	Jenis Biaya	Result-Producing Activities	Result-Contribution Activities	Support Activities	Hygiene & Houskeeping Activities
1	Total Biaya dengan Gaji PNS	113,069	998	5,146	5,663
2	Total Biaya Non Gaji PNS	40,374	998	299	2,432

Sumber: Data diolah

Puskesmas “X” tahun 2015

Berdasarkan tabel 13, diperoleh *unit cost*/biaya satuan layanan puskesmas dengan mempertimbangan semua gaji pegawai Puskesmas sebesar Rp.124.876,00, artinya biaya riil/sebenarnya yang harus dikeluarkan oleh pasien secara rata-rata pada masing-masing unit layanan sebesar Rp. 124.876,00. Sedangkan apabila total gaji pegawai Puskesmas “X” yang PNS tidak dimasukkan dalam komponen total biaya unit cost secara rata-rata pada masing-masing layanan, pasien hanya menanggung sebesar Rp. 44.103,00. Berdasarkan hasil perhitungan *unit cost*/biaya satuan layanan di Puskesmas “X”, pemerintah daerah harus mempertimbangkan berbagai aspek dalam rangka kemandirian puskesmas, sehingga tidak terlalu membebani APBD. Masyarakat juga harus diberi pembelajaran atau strategi lain agar tidak terlalu tergantung dengan subsidi kesehatan yang selama ini diberikan oleh pemerintah daerah. Khusus bagi warga yang kurang mampu, diberi kebijakan khusus dalam penenaan tariff dan layanan.

## SIMPULAN

Berdasarkan hasil dan pembahasan penelitian, dapat disimpulkan analisis perhitungan biaya/tarif rasional/riil dengan menganalisis *unit cost*/biaya satuan dengan metode konvensional, dengan pengklasifikasian biaya langsung dan biaya

tidak langsung, diperoleh *unit cost*/biaya satuan layanan puskesmas dengan mempertimbangan semua gaji pegawai Puskesmas sebesar Rp.124.987,00, artinya biaya riil/sebenarnya yang harus dikeluarkan oleh pasien secara rata-rata pada masing-masing unit layanan sebesar Rp. 124.987,00. Sedangkan apabila total gaji pegawai Puskesmas “X” yang PNS tidak dimasukkan dalam komponen total biaya unit cost secara rata-rata pada masing-masing layanan sebesar Rp. 36.087,00.

Analisis perhitungan biaya satuan layanan dengan metode ABC, diklasifikasikan pada aktivitas-aktivitas, antara lain *Result –Producing Activities*, *Result-Contribution Activities*, *Support Activities*, dan *Hygiene & Houskeeping Activities*, diperoleh *unit cost*/biaya satuan layanan puskesmas dengan mempertimbangan semua gaji pegawai Puskesmas sebesar Rp.124.876,00, artinya biaya riil/sebenarnya yang harus dikeluarkan oleh pasien secara rata-rata pada masing-masing unit layanan sebesar Rp. 124.876,00. Sedangkan apabila total gaji pegawai Puskesmas “X” yang PNS tidak dimasukkan dalam komponen total biaya unit cost secara rata-rata pada masing-masing layanan, pasien hanya menanggung sebesar Rp. 44.103,00. Berdasarkan perhitungan tersebut, sebenarnya tidak ada perbedaan yang signifikan antara metode biaya konvensional dan metode biaya ABC dalam perhitungan biaya satuan layanan di Puskesmas “X”. Perbedaan dapat dilihat dari alokasi jenis biaya, dimana metode ABC lebih informatif dalam mengklasifikasikan jenis biayaan karena berdasarkan aktivitas yang sesungguhnya terjadi di Puskesmas dan dapat memberikan manfaat jangka panjang karena akan diketahui jenis biaya mana saja yang dapat dikendalikan atau dihapus karena aktivitasnya dapat dideteksi. Metode konvensional hanya melekat pada layanan atau tidak pengklasifikasiannya biayanya sehingga dalam jangka panjang, efisiensi biaya dan pengendalian sulit untuk dilakukan meskipun mudah dalam implementasinya.

Selama peneliti melakukan penelitian, sumber daya manusia yang terdapat di Puskesmas masih belum memahami metode pencatatan biaya, penyusunan laporan keuangan, dan proses akuntansi secara umum, sehingga kondisi menyulitkan manajemen Puskesmas dalam melakukan aspek-aspek manajemen yaitu; Perencanaan, Pengorganisasian, Pelaksanaan dan Pengendalian/Kontroling.

## SARAN

Berdasarkan hasil dan pembahasan penelitian serta kesimpulan penelitian, peneliti memberikan catatan saran untuk perbaikan penelitian selanjutnya, antara lain;

1. Data yang diambil masih bersifat umum, belum spesifik sehingga terdapat keterbatasan dalam pengolahan data, oleh karena itu disarankan data-data yang diambil sebaiknya data-data per unit keluaran/layanan sehingga peneliti lebih leluasa dalam mengembangkan penelitian.
2. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan untuk melakukan perhitungan *unit cost*/biaya satuan layanan sebaiknya per-poli/layanan tidak secara umum, karena masih banyak kasus-kasus yang sifatnya *case-mix* sehingga penelitian lebih berkembang.

## DAFTAR PUSTAKA

- Bastian, Indra. 2008. Akuntansi Kesehatan. Jakarta: Erlangga.
- Bastian, Indra. 2015. Akuntansi Kesehatan. BPFE: Yogyakarta.
- Chao, Pengyu, et all. 2006. Profit and Loss Analysis for An Intensive Care Unit in Japan: A Tool for Strategic Management. BMC Health Service Research. 6:1.
- Mulyadi. 2006. *Activity Based Cost System* Sistem Informasi Biaya untuk Pengurangan Biaya, UPPAMP YKPN, Yogyakarta.
- Nakagawa, Yoshiaki, et all. 2011. New Indicators Based on Personnel Cost for Management Efficiency in a Hospital. *Journal of Medical System*. 35:625-637.
- Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia No.128/MENKES/SK/II/2004 tentang Kebijakan dasar Puskesmas.
- Ratmanti, G. 2003. Analisis Biaya dengan Metode Activity Based Costing pada Pelayanan Rapat Inap Paviliun Cendana RSUP DR. Moewardi Surakarta (Tesis), PPS UNDIP.
- Rosenberg, Christian et all. 2013. Teleradiology from The Provider's Perspective – Cost Analysis for A Mid-Size University Hospital. *Euroan Society of Radiology Journal*. 23:2197-2205.
- Setyawan, Jhoni dan Debra F. Setyawan. 2015. Sistem Akuntansi Unit Cost Rumah Sakit. BPFE. Yogyakarta.
- Wanitphakdeedecha, TH Nguyen, and TM Chen. 2010. *Unit cost of Mohs and Dermasurgery Unit*. *JEADV* 24:445-448
- Barakati, Septiana Muna, 2014, Permasalahan Kesehatan di Puskesmas, diunduh pada tanggal 20 April 2015, <http://www.slideshare.net/septianbarakati/makalah-permasalahan-puskesmas>.
- Pusat Kebijakan Pembiayaan dan Manajemen Asuransi Kesehatan UGM, 2015, Unit Cost Di Rumah Sakit Perlukah, diunduh pada tanggal 20 April 2015 <http://www.kpmak-ugm.org/news/3-unit-cost-di-rumah-sakit-perlukah.html>.
- Ambarriani, Anastasia S, 2012, Informasi unit cost di rumah sakit, untuk apa?, diunduh tanggal 20 April 2015, <http://manajemenrumahsakit.net/2012/12/informasi-unit-cost-di-rumah-sakit-untuk-apa>

