

**ANALISIS UNIT COST PUSKESMAS
DI ERA JAMINAN KESEHATAN NASIONAL (JKN)
Studi pada Puskesmas Kedungkandang Kota Malang**

Atiya Fitriani

Helmy Adam, MSA., CPMA., Ak.

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya

E-mail: fitri.atya90@gmail.com

Abstract

This research aims at describing the unit cost formulation for health care service in the Community Health Center (Puskesmas), determining the amount of the unit cost, and evaluating such a cost in comparison to the health care rate established by the regional regulation (Perda) and the National Health Insurance (JKN) policies. This quantitative descriptive study is conducted at the Community Health Center of Kedungkandang District, Malang. The data sources for unit cost formulation are obtained through documentation, archives, and interviews with related parties. The unit cost formulation is evaluated by 8 (eight) main steps: 1) identifying direct cost components for each activity; 2) determining the amount of direct cost for each activity; 3) identifying the operational cost; 4) classifying the cost and determining the cost driver; 5) determining indirect cost rate; 6) calculating the total indirect cost for each health care unit; 7) calculating the unit cost for each activity; and 8) comparing the unit cost for the activities with the rates set by Perda and JKN policies. The result of the analysis reveals a difference in the amount of costs and the rate of health care services set by with the amount should be paid by the patient either based on the rates by Perda and JKN policies. Such a difference is compensated by the regional government subsidy in the form of monthly salary for the Puskesmas staffs and the operational funds for the health care administration. Meanwhile, the difference between the unit cost and the rate set by JKN is offset by the provision of monthly fixed capitation fund of the Social Security Agency (BPJS).

Keywords: *Unit Cost; Activity-based Cost; Community Health Center; Service Rate*

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah untuk mendeskripsikan cara perhitungan *unit cost* layanan kesehatan Puskesmas, menentukan besaran *unit cost* layanan kesehatan Puskesmas dan mengevaluasi posisi *unit cost* layanan kesehatan Puskesmas bila dibandingkan dengan tarif layanan kesehatan sesuai perda dan tarif layanan kesehatan menurut Jaminan Kesehatan Nasional (JKN). Penelitian ini merupakan jenis penelitian kuantitatif dan menggunakan pendekatan metode deskriptif dengan objek penelitian Puskesmas Kedungkandang Kota Malang. Pengumpulan data yang digunakan untuk formulasi *unit cost* diperoleh dari

dokumentasi, rekaman arsip, dan wawancara dengan beberapa pihak terkait. Formulasi *unit cost* yang dilakukan melewati 8 (delapan) tahapan: 1) identifikasi komponen biaya langsung per tindakan, 2) penentuan besaran biaya langsung per tindakan, 3) identifikasi biaya operasional, 4) pengelompokan biaya dan penentuan *cost driver*, 5) penentuan tarif biaya tidak langsung, 6) penghitungan total biaya tidak langsung per unit layanan, 7) penghitungan *unit cost* per tindakan, dan 8) perbandingan *unit cost* tindakan dengan tarif sesuai perda dan tarif JKN. Hasil perhitungan *unit cost* menunjukkan terdapat selisih antara besaran *unit cost* dan tarif layanan kesehatan sesuai Peraturan Daerah (Perda) serta tarif layanan kesehatan sesuai JKN. Selisih *unit cost* dengan tarif perda diimbangi dengan adanya subsidi pemerintah daerah dalam bentuk gaji pegawai puskesmas dan pemberian dana bantuan operasional kesehatan, sedangkan selisih *unit cost* dengan tarif JKN diimbangi dengan adanya pemberian dana kapitasi Badan Penyelenggaraan Jaminan Sosial (BPJS) yang diberikan dalam jumlah tetap setiap bulannya kepada puskesmas.

Kata kunci: *Unit Cost, Activity-based Cost, Puskesmas, Tarif Layanan Kesehatan*

PENDAHULUAN

Undang-Undang No. 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan menyebutkan bahwa “Kesehatan merupakan hak asasi manusia dan salah satu unsur kesejahteraan yang harus diwujudkan sesuai cita-cita bangsa Indonesia”. Melalui program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN), pemerintah berusaha meningkatkan derajat kesehatan dan status gizi masyarakat melalui upaya kesehatan dan pemberdayaan finansial dan pemerataan pelayanan kesehatan. Menurut Peraturan Menteri Kesehatan (PMK) Nomor 28 tahun 2014 tentang Pedoman Pelaksanaan Program Jaminan Kesehatan Nasional, unsur-unsur penyelenggaraan Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) meliputi: (1) Regulator, (2) Peserta Program JKN, (3) Pemberi Pelayanan Kesehatan, dan (4) Badan Penyelenggara.

Pemberi pelayanan kesehatan mencakup seluruh fasilitas layanan kesehatan primer (Fasilitas Kesehatan Tingkat Pertama—FKTP) dan rujukan (Fasilitas Kesehatan Rujukan Tingkat Lanjut). Ini artinya, di era JKN pelayanan kesehatan dilakukan secara berjenjang dimulai dari pelayanan kesehatan tingkat pertama. Oleh karena itu, FKTP diharapkan menjadi pintu gerbang bagi peserta JKN dalam mengakses pelayanan kesehatan (Kementerian Kesehatan, 2014).

Pusat Kesehatan Masyarakat atau Puskesmas adalah salah satu bentuk FKTP yang merupakan pusat pelayanan kesehatan terpadu yang termasuk didalamnya antara lain pelayanan kuratif (pengobatan), preventif (pencegahan), promotif (peningkatan), dan rehabilitatif (pemulihan) bagi kesehatan masyarakat (Efendi & Makhfudli, 2009:276). Berdasarkan 155 penyakit yang dapat ditangani oleh Puskesmas atau FKTP lainnya, pelayanan kesehatan yang berhak didapatkan oleh setiap peserta JKN-BPJS meliputi pelayanan Rawat

Jalan Tingkat Pertama (RJTP) dan Rawat Inap Tingkat Pertama (RITP), pelayanan gawat darurat serta pelayanan kesehatan penunjang seperti jasa ambulans, laboratorium tingkat pratama dan lain-lain.

Puskesmas yang bekerjasama dengan BPJS Kesehatan, akan menggunakan sistem pengendalian mutu dan sistem pembayaran berupa: (1) norma penetapan besaran tarif kapitasi; dan (2) pembayaran kapitasi berbasis pemenuhan komitmen pelayanan, demi meningkatkan mutu pelayanannya. Tarif yang digunakan dalam FKTP termasuk Puskesmas ada dua macam yaitu tarif Kapitasi dan Tarif Non Kapitasi. Tarif kapitasi akan dibayar dimuka setiap bulannya oleh BPJS Kesehatan dan besarnya bergantung pada jumlah peserta yang terdaftar di Fasilitas Kesehatan Tingkat Pertama bersangkutan, tanpa memperhitungkan jenis dan jumlah pelayanan kesehatan yang diberikan pada bulan tersebut. Sedangkan tarif non kapitasi diperhitungkan berdasarkan jenis dan jumlah pelayanan kesehatan yang diberikan (Kementerian Kesehatan, 2014).

Selain tarif yang telah ditetapkan oleh Peraturan Menteri Kesehatan (PMK) mengenai standar tarif pelayanan kesehatan dalam program JKN, terdapat pula tarif retribusi jasa umum yang ditetapkan oleh Pemerintah Daerah dimana Puskesmas atau FKTP berdiri. Dalam Peraturan Daerah Kota Malang Nomor 3 Tahun 2015 tentang Retribusi Jasa Umum disebutkan bahwa tarif retribusi jasa umum ditetapkan dengan memperhatikan biaya penyediaan jasa yang bersangkutan, kemampuan masyarakat, aspek keadilan, dan efektivitas pengendalian atas pelayanan tersebut. Biaya penyediaan jasa meliputi biaya operasional dan pemeliharaan, biaya bunga dan biaya modal.

Tarif pelayanan kesehatan yang telah ditetapkan dalam Peraturan Menteri Kesehatan (PMK) dalam pelaksanaan program JKN dan tarif retribusi jasa umum layanan kesehatan Pemerintah Daerah, keduanya disajikan dalam bentuk paket biaya. Menurut Mahmudi (2010), penjualan jasa/layanan dalam hal ini penetapan tarif retribusi, dilakukan bukan untuk menghasilkan laba, namun untuk memulihkan biaya penyediaan layanan.

Dalam rangka melakukan pemulihan biaya (*cost recovery*) penyediaan layanan, kita harus terlebih dahulu mengetahui biaya apa saja yang menjadi komponen pembentuk satu jenis layanan. Oleh karena itu, penentuan tarif jasa layanan kesehatan dapat dihitung dengan menggunakan perhitungan biaya satuan pembentuk objek biaya layanan. Salah satu metode perhitungan biaya satuan (*unit cost*) adalah dengan cara penelusuran biaya berdasarkan aktivitas (*Activity Based Costing*).

Salah satu Puskesmas yang beroperasi di Kota Malang yaitu Puskesmas Kedungkandang telah melakukan kerjasama dengan BPJS Kesehatan dan memiliki fasilitas pelayanan

kesehatan tingkat pertama yang cukup lengkap dengan adanya fasilitas rawat jalan dan rawat inap yang terpisah.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui cara perhitungan dan besaran biaya per unit (*unit cost*) pelayanan kesehatan dengan menggunakan metode *Activity Based Costing*, serta posisi biaya per unit (*unit cost*) pelayanan kesehatan dalam rangka implementasi tarif pelayanan kesehatan sesuai Perda dan JKN-BPJS di Puskesmas Kedungkandang Kota Malang.

TINJAUAN PUSTAKA

Program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN)

Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan, pembangunan kesehatan bertujuan untuk meningkatkan kesadaran, kemauan, dan kemampuan hidup sehat bagi setiap orang agar terwujud derajat kesehatan masyarakat yang setinggi-tingginya, sebagai investasi bagi pembangunan sumber daya manusia yang produktif secara sosial dan ekonomis. Salah satu bentuk kesadaran akan pelayanan kesehatan dan jaminan perlindungan sosial adalah dimasukkannya Sistem Jaminan Sosial dalam perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional (SJSN).

Dalam Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 28 Tahun 2014 Tentang Pedoman Pelaksanaan Jaminan Kesehatan Nasional, disebutkan bahwa program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) yang dikembangkan di Indonesia merupakan bagian dari Sistem Jaminan Sosial Nasional (SJSN) yang diselenggarakan melalui mekanisme asuransi sosial yang bertujuan agar seluruh penduduk Indonesia terlindungi dalam sistem asuransi sehingga mereka dapat memenuhi kebutuhan dasar kesehatan. Perlindungan ini diberikan kepada setiap orang yang telah membayar iuran atau iurannya dibayar oleh pemerintah.

Pusat Kesehatan Masyarakat

Puskesmas merupakan salah satu jenis Fasilitas Kesehatan Tingkat Pertama. Pusat Kesehatan Masyarakat atau Puskesmas adalah suatu kesatuan organisasi fungsional yang merupakan pusat pengembangan kesehatan masyarakat yang juga membina peran serta masyarakat disamping memberikan pelayanan secara menyeluruh dan terpadu kepada masyarakat di wilayah kerjanya dalam bentuk kegiatan pokok (Efendi & Makhfudli, 2009: 275). Puskesmas juga didefinisikan sebagai unit pelaksana teknis dinas kesehatan

kabupaten/kota yang bertanggung jawab menyelenggarakan pembangunan kesehatan di suatu wilayah kerja (Kemenkes RI, 2004 dalam Efendi & Makhfudli, 2009:275).

Puskesmas menyelenggarakan upaya kesehatan masyarakat (UKM) tingkat pertama dan upaya kesehatan perseorangan (UKP) tingkat pertama. UKM tingkat pertama meliputi UKM esensial dan UKM pengembangan.

Implementasi JKN-BPJS pada Pusat Kesehatan Masyarakat

Seluruh fasilitas kesehatan termasuk Puskesmas yang ingin melakukan kerja sama dengan BPJS Kesehatan harus melalui suatu perjanjian kerja sama, yang dilakukan antara pimpinan Puskesmas dengan BPJS Kesehatan. Perjanjian kerja sama ini berlaku sekurang-kurangnya 1 (satu) tahun dan dapat diperpanjang kembali bila ada kesepakatan bersama antara kedua pihak.

Puskesmas yang telah menjalin kerja sama dengan BPJS akan mendapat jaminan atas pelayanan kesehatan yang diberikan kepada semua peserta yang terdaftar pada Puskesmas tersebut. Pelayanan kesehatan yang dapat diberikan oleh Puskesmas adalah pelayanan kesehatan tingkat pertama yang merupakan pelayanan kesehatan non spesialisik yang meliputi:

1. Rawat Jalan Tingkat Pertama yang didalamnya termasuk administrasi pelayanan, pelayanan promotif dan preventif (kegiatan penyuluhan, imunisasi, KB dan skrining).
2. Pelayanan gigi
3. Rawat Inap Tingkat Pertama
4. Pelayanan darah sesuai indikasi medis.

Besaran pembayaran atas jasa layanan kesehatan yang diberikan pada peserta oleh Puskesmas ditentukan berdasar kesepakatan BPJS dengan asosiasi fasilitas kesehatan di wilayah Puskesmas tersebut berada, dalam hal ini adalah dinas kesehatan setempat sehingga mengacu pada standar tarif yang ditetapkan oleh Menteri. Sistem pembayaran oleh BPJS pada Puskesmas menggunakan model tarif pelayanan kesehatan yang dibagi menjadi tarif kapitasi dan tarif non kapitasi.

Perhitungan Biaya Satuan (*Unit Cost*)

Menurut Hansen & Mowen (2013:160), biaya per unit adalah jumlah keseluruhan biaya yang dikeluarkan untuk unit yang diproduksi dibagi dengan jumlah unit yang diproduksi. Siregar (2013:222) mendefinisikan biaya per unit (*unit cost*) sebagai biaya yang dikeluarkan untuk menghasilkan tiap satu unit produk. Biaya yang dihitung dari pembebanan biaya ke objek biaya seperti produk, konsumen, pemasok, dan bahan mentah.

Biaya yang dibebankan diukur melalui penentuan jumlah biaya untuk memperoleh bahan baku langsung, membayar tenaga kerja langsung dan *overhead* yang digunakan dalam produksi. Nilai biaya dapat berupa biaya aktual dari *input* produksi atau dapat berupa angka perkiraan.

Menurut Siregar (2013:223), biaya per unit produk dapat dihitung dengan cara:

$$\text{Biaya per unit} = \frac{\text{Biaya bahan baku total} + \text{Biaya tenaga kerja langsung total} + \text{Biaya overhead total}}{\text{Unit diproduksi total}}$$

Penentuan Harga/Tarif dengan Metode *Activity Based Costing* (ABC)

Rudianto (2013:160) menjelaskan bahwa *Activity Based Costing* adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa perusahaan dilakukan oleh aktivitas, dan aktivitas yang dibutuhkan tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya. Sumber daya dibebankan ke aktivitas, kemudian aktivitas dibebankan ke objek biaya berdasarkan penggunaannya. ABC memperkenalkan hubungan sebab akibat antara pemicu biaya (*cost-driver*) dengan aktivitas.

Dalam proses pembebanan biaya *overhead* dengan metode ABC, terdapat 2 tahap yang harus dipersiapkan, yang masing-masing sangat penting untuk menentukan alokasi biaya *overhead* yang akurat. Tahapan ini antara lain:

1. Biaya *overhead* dibebankan pada aktivitas, yang meliputi lima langkah:
 - a. Menentukan biaya yang terkait dengan masing-masing aktivitas
 - b. Mengelompokkan aktivitas yang seragam menjadi satu. Aktivitas dapat dikelompokkan menjadi:
 - ↳ Aktivitas berlevel unit (*unit level activities*) adalah aktivitas yang dilakukan untuk setiap unit produk yang dihasilkan secara individual.
 - ↳ Aktivitas berlevel *batch* (*batch level activities*) adalah aktivitas yang berkaitan dengan sekelompok produk.
 - ↳ Aktivitas berlevel produk (*product level activities*) berkaitan dengan produk spesifik dan biasanya dikerjakan tanpa memperhatikan berapa *batch* atau unit yang diproduksi atau dijual.
 - ↳ Aktivitas berlevel fasilitas (*facility level activities*) adalah aktivitas yang menopang proses operasi perusahaan namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan volume.

- c. Menggabungkan biaya aktivitas yang dikelompokkan.
 - d. Menghitung tarif per kelompok aktivitas (*homogeny cost pool rate*).
2. Membebankan biaya aktivitas pada produk. Setelah penelusuran dan pembebanan biaya aktivitas selesai dilakukan, kemudian dilakukan pembebanan biaya aktivitas ke masing-masing produk yang menggunakan *cost driver*. Setelah tarif per kelompok aktivitas diketahui, maka perhitungan biaya *overhead* yang dibebankan pada produk menjadi:

$$\text{Overhead yang Dibebankan} = \text{Tarif Kelompok} \times \text{Konsumsi Produk}$$

METODOLOGI PENELITIAN

Berdasarkan tujuan penelitian yang telah dijelaskan, penelitian ini dikategorikan sebagai penelitian kuantitatif. Bahri & Zamzam (2014:5) menyatakan bahwa metode kuantitatif bersandarkan kepada filsafat positivisme, ditujukan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu. Pendekatan penelitian kuantitatif yang digunakan adalah metode deskriptif. Tujuan penelitian deskriptif adalah untuk membuat deskripsi atau gambaran sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta-fakta, sifat-sifat atau hubungan antar fenomena yang diselidiki (Nazir dalam Hamdi & Bahruddin, 2014:5).

Penelitian ini termasuk dalam metode penelitian kuantitatif deskriptif karena penelitian dilakukan untuk menghitung *unit cost* layanan kesehatan di Puskesmas Kedungkandang Kota Malang dan menjelaskan hasil perhitungannya dalam bentuk deskripsi sistematis. Tahapan dalam perhitungan biaya satuan (*unit cost*) layanan kesehatan rawat inap, UGD, laboratorium dan ambulans dilakukan dengan menggunakan metode biaya berdasarkan aktivitas (*activity based costing*).

PEMBAHASAN

Pelayanan Rawat Inap, UGD, Laboratorium dan Ambulans pada Puskesmas Kedungkandang dapat dianalisis dan diformulasikan ke dalam *unit cost* dengan cara mengelompokkan biaya ke dalam dua kelompok besar sebagai berikut:

Biaya Langsung Produk/Jasa

Mulyadi (2007:56) mendeskripsikan biaya langsung sebagai biaya yang dapat dibebankan sebagai biaya produk/jasa melalui aktivitas yang menghasilkan produk/jasa yang bersangkutan.

Berdasarkan penelitian di lapangan, biaya langsung terkait dengan pelayanan kesehatan yang diberikan di Puskesmas Kedungkandang dapat dikelompokkan sebagai berikut:

1. Biaya Obat-obatan
2. Biaya Bahan Habis Pakai Alat Kesehatan (BHP Alkes)
3. Biaya Bahan Habis Pakai Laboratorium (BHP Lab)
4. Biaya Bahan Bakar Minyak (BBM)
5. Biaya Jasa Pelayanan (Jaspel) Kesehatan

Biaya langsung dikelompokkan berdasarkan jenis tindakan yang dikenakan pada tiap jenis penyakit untuk instalasi rawat inap, sedangkan untuk UGD biaya langsung dikelompokkan berdasarkan jenis tindakan pada Peraturan Daerah Kota Malang Nomor 3 Tahun 2015 Tentang Retribusi Jasa Umum. Biaya langsung pada layanan ambulans dikelompokkan berdasarkan penggunaan bahan bakar minyak (BBM) dan jasa pelayannya. Rincian biaya langsung pada tiga unit layanan ini dapat dijabarkan sebagai berikut:

1. Pelayanan Rawat Inap

Dari data morbiditas yang telah dijabarkan pada bagian sebelumnya, peneliti mengambil sampel 5 penyakit dengan morbiditas tertinggi pada tahun 2016 yang jenis tindakannya dapat dijabarkan secara lebih detail.

Tabel 4.1 Rincian Biaya Langsung Pasien Penderita DHF

Standar hari dirawat: 4 hari						
No.	Jenis Tindakan	Obat	BHP Alkes (Rp)	Lab (Rp)	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	Pemasangan Infus	15.000	21.760	-	5.400	42.160
2	Tindakan Lab:					
-	Widal	-	-	14.100	7.200	21.300
-	Darah Lengkap	-	-	96.800	50.400	147.200
3	Tindakan harian	368.200	-	-	144.000	512.200
4	Tindakan kondisional	-	2.200	-	-	2.200
Jumlah						725.060

Tabel 4.2 Rincian Biaya Langsung Pasien Penderita *Thypoid*

Standar hari dirawat: 4 hari						
No.	Jenis Tindakan	Obat	BHP Alkes (Rp)	Lab (Rp)	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	Pemasangan Infus	15.000	21.760	0	5.400	42.160
2	Tindakan Lab:					
	- Widal	-	0	14.100	7.200	21.300
	- Darah Lengkap	-	0	24.200	12.600	36.800
3	Tindakan harian	309.200	-	0	144.000	453.200
4	Tindakan kondisional	-	2.200	-	-	2.200
Jumlah						555.660

Tabel 4.3 Rincian Biaya Langsung Pasien Penderita GED

Standar hari dirawat: 3 hari						
No.	Jenis Tindakan	Obat	BHP Alkes (Rp)	Lab (Rp)	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	Pemasangan Infus	15.000	21.760	-	5.400	42.160
2	Tindakan Lab:					
	- Widal	-	-	14.100	7.200	21.300
	- Darah Lengkap	-	-	24.200	12.600	36.800
	- Feses Lengkap	-	-	7.300	5.400	12.700
3	Tindakan harian	177.100	-	-	108.000	285.100
4	Tindakan kondisional	-	2.200	-	-	2.200
Jumlah						400.260

Tabel 4.4 Rincian Biaya Langsung Pasien Penderita *Hyperemesis Gravidarum*

Standar hari dirawat: 3 hari						
No.	Jenis Tindakan	Obat	BHP Alkes (Rp)	Lab (Rp)	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	Pemasangan Infus	15.000	21.760	-	5.400	42.160
2	Tindakan harian	458.700	-	-	108.000	566.700
3	Tindakan kondisional	-	2.200	-	-	2.200
Jumlah						611.060

Tabel 4.5 Rincian Biaya Langsung Pasien Penderita Gastritis Akut (GA)

Standar hari dirawat: 4 hari						
No.	Jenis Tindakan	Obat	BHP Alkes (Rp)	Lab (Rp)	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	Pemasangan Infus	15.000	21.760	-	5.400	42.160
2	Tindakan harian	185.100	-	-	144.000	329.100
3	Tindakan kondisional	-	2.200	-	-	2.200
Jumlah						373.460

Tindakan harian yang diberikan berupa pemberian cairan infus dan obat sesuai resep dokter baik obat minum maupun injeksi. Harga obat yang digunakan dalam perhitungan berdasarkan harga yang tertera pada Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 436/MENKES/SK/XI/2013 Tentang Harga Eceran Tertinggi Obat Generik dan Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor HK.02.02/535/2015 Tentang Harga Eceran Tertinggi Obat Generik serta harga produk obat pada *e-catalogue* milik Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (LKPP). Tindakan opsional/kondisional yang dimaksud adalah apabila terjadi macet infus, sehingga kemungkinan ada penambahan biaya BHP Alkes.

2. Pelayanan UGD

Rincian biaya langsung dari masing-masing tindakan UGD di Puskesmas Kedungkandang adalah sebagai berikut:

Tabel 4.5 Rincian Biaya Langsung Tindakan Unit Gawat Darurat

No.	Tindakan	Obat	BHP Alkes	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	Jahit Luka Ringan	12.800	25.283	9.000	47.083
2	Jahit Luka Sedang	18.600	44.067	18.000	80.667
3	Ganti Balutan	1.200	13.260	7.200	21.660
4	Debridement Luka Kecil	4.400	17.600	9.000	31.000
5	Pasang Kateter	-	54.000	9.000	63.000
6	Pasang Infus	15.000	21.760	9.000	45.760
7	Pemeriksaan Umum	36.335	-	5.400	41.735

3. Pelayanan Penunjang Diagnostik Laboratorium

Rincian biaya langsung dari masing-masing tindakan tes laboratorium adalah sebagai berikut:

Tabel 4.6 Rincian Biaya Langsung Layanan Laboratorium

No.	Tindakan Lab	BHP Alkes	BHP Lab	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	Widal	1.600	12.500	7.200	21.300
2	Darah Lengkap	1.700	22.500	12.600	36.800
3	Feses Lengkap	2.100	5.200	5.400	12.700

4. Pelayanan Rujukan

Rincian biaya langsung dari masing-masing layanan rujukan adalah sebagai berikut:

Tabel 4.7 Rincian Biaya Langsung Layanan Ambulans

No.	Rujukan	BBM	Jasa Pelayanan	Total Biaya Langsung
1	RSUD Saiful Anwar	14.400	30.000	44.400
2	RSI Asyiyah	9.600	30.000	39.600
3	RS Panti Nirmala	6.600	30.000	36.600

Biaya Tidak Langsung (Biaya Operasional Puskesmas)

Jumlah biaya dan *cost driver* yang digunakan oleh peneliti adalah bersumber dari Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA) Tahun 2016 dan beberapa data yang tercantum dalam Rencana Strategi dan Bisnis (RSB) Tahun 2016-2020 Puskesmas Kedungkandang.

Tabel 4.8 Klasifikasi Biaya Tidak Langsung beserta *Cost driver* dan Alokasi Tarifnya

No.	Jenis Belanja	Anggaran DPA 2016	Tingkatan	Driver	Cost Driver	Tarif
1	Belanja Bahan Pakai Habis	98.945.400				
	Belanja Alat Tulis Kantor	47.701.800	Produk	Jumlah Pegawai	48	993.788
	Belanja Alat Listrik dan Elektronik	7.760.000	Produk	Jumlah Pegawai	48	161.667
	Belanja Perangko, Materai, dan Benda Pos	1.980.000	Produk	Jumlah Pegawai	48	41.250
	Belanja Perawatan Kebersihan dan Bahan Pembersih	41.103.600	Pabrik	Luas Lantai	1.618	25.404
	Belanja Pengisian Tabung Pemadam Kebakaran	400.000	Pabrik	Luas Lantai	1.618	247
2	Belanja Jasa Kantor	62.315.000				
	Belanja Telepon	8.000.000	Produk	Jumlah Pegawai	48	166.667
	Belanja Air	14.900.000	Produk	Jumlah Pegawai	48	310.417
	Belanja Listrik	17.470.000	Produk	Jumlah Pegawai	48	363.958
	Belanja Surat Kabar/Majalah	1.680.000	Produk	Jumlah Pegawai	48	35.000
	Belanja Kawat/Faksimili/Internet	14.000.000	Produk	Jumlah Pegawai	48	291.667
	Belanja Jasa Kebersihan/Keamanan Kantor	6.265.000	Unit	Unit Layanan	172.221	36
3	Belanja Premi Asuransi	6.704.000				
	Belanja Premi Asuransi Barang Milik Daerah	6.704.000	Produk	Jarak Tempuh	10.872	617
4	Belanja Perawatan Kendaraan	31.498.000				
	Belanja Jasa Service	2.800.000	Produk	Jarak Tempuh	10.872	258
	Belanja Penggantian Suku Cadang	9.000.000	Produk	Jarak Tempuh	10.872	828
	Belanja Bahan Bakar Minyak/Gas dan Pelumas	19.698.000	Produk	Jarak Tempuh	10.872	1.812
5	Belanja Cetak dan Penggandaan	64.454.600				
	Belanja Cetak	58.835.000	Unit	Unit Layanan	172.221	342
	Belanja Penggandaan	5.619.600	Unit	Unit Layanan	172.221	33
6	Belanja Pemeliharaan	95.257.651				
	Belanja Pemeliharaan Gedung dan Bangunan	69.157.651	Pabrik	Luas Lantai	1.618	42.743
	Belanja Pemeliharaan Peralatan dan Mesin	15.100.000	Pabrik	Jumlah Pegawai	48	314.583
	Belanja Pemeliharaan Aset Tetap	11.000.000	Pabrik	Jumlah Pegawai	48	229.167
7	Nilai Penyusutan Bangunan	110.000.000	Pabrik	Luas Lantai	1.618	67.985
8	Nilai Penyusutan Peralatan	97.702.471	Unit	Unit Layanan	172.221	567
9	Nilai Penyusutan Alat Kesehatan	4.875.120	Produk	Penyusutan Berdasarkan Tindakan		
10	Nilai Penyusutan Kendaraan	36.600.143	Produk	Jarak Tempuh	10.872	3.366
11	Gaji Pegawai Puskesmas	2.112.630.000	Unit	Unit Layanan	172.221	12.267

Alokasi Biaya Tidak Langsung

Tarif biaya tidak langsung yang telah diperoleh dari perhitungan kemudian dialokasikan ke masing-masing unit layanan yang telah dihitung biaya langsungnya di bagian sebelumnya, yaitu unit rawat inap, unit gawat darurat, laboratorium dan layanan rujukan ambulans.

Tabel 4.9 Alokasi Biaya Tidak Langsung Unit Rawat Inap dan Gawat Darurat

Jenis Belanja	Driver	Cost Driver	Tarif	Total
Belanja Bahan Pakai Habis				
Belanja Alat Tulis Kantor	Jumlah Pegawai	21	993.788	20.869.548
Belanja Alat Listrik dan Elektronik	Jumlah Pegawai	21	161.667	3.395.007
Belanja Perangko, Materai, dan Benda Pos	Jumlah Pegawai	21	41.250	866.250
Belanja Perawatan Kebersihan dan Bahan Pembersih	Luas Lantai	444	25.404	11.279.376
Belanja Pengisian Tabung Pemadam Kebakaran	Luas Lantai	444	247	109.668
Belanja Jasa Kantor				
Belanja Telepon	Jumlah Pegawai	21	166.667	3.500.007
Belanja Air	Jumlah Pegawai	21	310.417	6.518.757
Belanja Listrik	Jumlah Pegawai	21	363.958	7.643.118
Belanja Surat Kabar/Majalah	Jumlah Pegawai	21	35.000	735.000
Belanja Kawat/Faksimili/Internet	Jumlah Pegawai	21	291.667	6.125.007
Belanja Jasa Kebersihan/Keamanan Kantor	Unit Layanan	791	36	28.476
Belanja Premi Asuransi				
Belanja Premi Asuransi Barang Milik Daerah	Jarak Tempuh	1.553	617	958.201
Belanja Perawatan Kendaraan				
Belanja Jasa Service	Jarak Tempuh	1.553	258	400.674
Belanja Penggantian Suku Cadang	Jarak Tempuh	1.553	828	1.285.884
Belanja Bahan Bakar Minyak/Gas dan Pelumas	Jarak Tempuh	1.553	1.812	2.814.036
Belanja Cetak dan Penggandaan				
Belanja Cetak	Unit Layanan	791	342	270.522
Belanja Penggandaan	Unit Layanan	791	33	26.103
Belanja Pemeliharaan				
Belanja Pemeliharaan Gedung dan Bangunan	Luas Lantai	444	42.743	18.977.892
Belanja Pemeliharaan Peralatan dan Mesin	Jumlah Pegawai	21	314.583	6.606.243
Belanja Pemeliharaan Aset Tetap	Jumlah Pegawai	21	229.167	4.812.507
Nilai Penyusutan Bangunan	Luas Lantai	444	67.985	30.185.340
Nilai Penyusutan Peralatan dan	Unit Layanan	791	567	448.497
Nilai Penyusutan Alat Kesehatan	Penyusutan Berdasar Jumlah Tindakan			4.556.309
Nilai Penyusutan Kendaraan	Jarak Tempuh	1.553	3.366	4.863.911
Gaji Pegawai Puskesmas	Unit Layanan	791	12.267	9.703.197
Total Biaya Tidak Langsung				146.979.530
Jumlah Tindakan 1 Tahun				791
Jumlah Alokasi Biaya Tidak Langsung Per Tindakan				185.815

Tabel 4.10 Alokasi Biaya Tidak Langsung Unit Laboratorium

No.	Jenis Belanja	Driver	Cost Driver	Tarif	Total
1	Belanja Bahan Pakai Habis				
	Belanja Alat Tulis Kantor	Jumlah Pegawai	2	993.788	1.987.576
	Belanja Alat Listrik dan Elektronik	Jumlah Pegawai	2	161.667	323.334
	Belanja Perangko, Materai, dan Benda Pos	Jumlah Pegawai	2	41.250	82.500
	Belanja Perawatan Kebersihan dan Bahan Pembersih	Luas Lantai	20,8	25.404	528.403
	Belanja Pengisian Tabung Pemadam Kebakaran	Luas Lantai	20,8	247	5.138
2	Belanja Jasa Kantor				
	Belanja Telepon	Jumlah Pegawai	2	166.667	333.334
	Belanja Air	Jumlah Pegawai	2	310.417	620.834
	Belanja Listrik	Jumlah Pegawai	2	363.958	727.916
	Belanja Surat Kabar/Majalah	Jumlah Pegawai	2	35.000	70.000
	Belanja Kawat/Faksimili/Internet	Jumlah Pegawai	2	291.667	583.334
	Belanja Jasa Kebersihan/Keamanan Kantor	Unit Layanan	1.234	36	44.424
3	Belanja Premi Asuransi				
	Belanja Premi Asuransi Barang Milik Daerah	Jarak Tempuh	777	617	479.409
4	Belanja Perawatan Kendaraan				
	Belanja Jasa Service	Jarak Tempuh	777	258	200.466
	Belanja Penggantian Suku Cadang	Jarak Tempuh	777	828	643.356
	Belanja Bahan Bakar Minyak/Gas dan Pelumas	Jarak Tempuh	777	1.812	1.407.924
5	Belanja Cetak dan Penggandaan				
	Belanja Cetak	Unit Layanan	1.234	342	422.028
	Belanja Penggandaan	Unit Layanan	1.234	33	40.722
6	Belanja Pemeliharaan				
	Belanja Pemeliharaan Gedung dan Bangunan	Luas Lantai	20,8	42.743	889.054
	Belanja Pemeliharaan Peralatan dan Mesin	Jumlah Pegawai	2	314.583	629.166
	Belanja Pemeliharaan Aset Tetap	Jumlah Pegawai	2	229.167	458.334
7	Nilai Penyusutan Bangunan	Luas Lantai	20,8	67.985	1.414.088
8	Nilai Penyusutan Peralatan dan Mesin	Unit Layanan	1.234	567	699.678
9	Nilai Penyusutan Alat Kesehatan	Penyusutan Berdasar Jumlah Tindakan			11.209
10	Nilai Penyusutan Kendaraan	Jarak Tempuh	725	3.366	11.209
11	Gaji Pegawai Puskesmas	Unit Layanan	1.234	12.267	15.137.478
Total Biaya Tidak Langsung					27.750.914
Jumlah Tindakan 1 Tahun					1.234
Jumlah Alokasi Biaya Tidak Langsung Per Tindakan					22.489

Tabel 4.11 Alokasi Biaya Tidak Langsung Layanan Ambulans

No.	Jenis Belanja	Driver	Cost Driver	Tarif	Total
1	Belanja Bahan Pakai Habis				
	Belanja Alat Tulis Kantor	Jumlah Pegawai	2	993.788	1.987.576
	Belanja Alat Listrik dan Elektronik	Jumlah Pegawai	2	161.667	323.334
	Belanja Perangko, Materai, dan Benda Pos	Jumlah Pegawai	2	41.250	82.500
2	Belanja Jasa Kantor				
	Belanja Telepon	Jumlah Pegawai	2	166.667	333.334
	Belanja Air	Jumlah Pegawai	2	310.417	620.834
	Belanja Listrik	Jumlah Pegawai	2	363.958	727.916
	Belanja Surat Kabar/Majalah	Jumlah Pegawai	2	35.000	70.000
	Belanja Kawat/Faksimili/Internet	Jumlah Pegawai	2	291.667	583.334
	Belanja Jasa Kebersihan/Keamanan Kantor	Unit Layanan	14	36	504
3	Belanja Premi Asuransi				
	Belanja Premi Asuransi Barang Milik Daerah	Jarak Tempuh	120,8	617	74.534
4	Belanja Perawatan Kendaraan				
	Belanja Jasa Service	Jarak Tempuh	120,8	258	31.166
	Belanja Penggantian Suku Cadang	Jarak Tempuh	120,8	828	100.022
	Belanja Bahan Bakar Minyak/Gas dan Pelumas	Jarak Tempuh	120,8	1.812	218.890
5	Belanja Cetak dan Penggandaan				
	Belanja Cetak	Unit Layanan	14	342	4.788
	Belanja Penggandaan	Unit Layanan	14	33	462
6	Nilai Penyusutan Kendaraan	Jarak Tempuh	120,8	3.366	406.613
7	Gaji Pegawai Puskesmas	Unit Layanan	14	12.267	171.738
Total Biaya Tidak Langsung					5.737.545
Jumlah Tindakan 1 Tahun					14
Jumlah Alokasi Biaya Tidak Langsung Per Tindakan					409.825

Perhitungan *Unit Cost* Layanan Kesehatan Puskesmas Kedungkandang

Hasil penjumlahan antara biaya langsung dan tidak langsung akan menjadi tarif *unit cost* layanan kesehatan di Puskesmas Kedungkandang. Tarif berdasar *unit cost* ini dapat diperbandingkan dengan tarif tindakan berdasar Peraturan Daerah Kota Malang Nomor 3 Tahun 2015 Tentang Retribusi Jasa Umum yang dibebankan pada pasien umum dan juga dengan tarif tindakan berdasar BPJS yang dibebankan pada pasien JKN-BPJS.

Tabel 4.12 Perhitungan *Unit Cost* Layanan Rawat Inap

No.	Jenis Penyakit	Total Biaya Langsung	Biaya Tidak Langsung	Total Biaya	Tarif Perda	Tarif BPJS
1	DHF	725.060	185.815	910.875	400.000	480.000
2	Thypoid	555.660	185.815	741.475	400.000	480.000
3	GED	400.260	185.815	586.075	300.000	360.000
4	Hyperemesis Gravidarum	611.060	185.815	796.875	300.000	360.000
5	Gastritis Akut	373.460	185.815	559.275	400.000	480.000

Tabel 4.13 Perhitungan *Unit Cost* Layanan Gawat Darurat

No.	Tindakan	Total Biaya Langsung	Biaya Tidak Langsung	Total Biaya	Tarif Perda	Tarif BPJS
1	Jahit Luka Ringan	47.083	185.815	232.898	25.000	25.000
2	Jahit Luka Sedang	80.667	185.815	266.482	50.000	50.000
3	Ganti Balutan	21.660	185.815	207.475	20.000	20.000
4	Debridement Luka Kecil	31.000	185.815	216.815	25.000	25.000
5	Pasang Kateter	63.000	185.815	248.815	25.000	25.000
6	Pasang Infus	45.760	185.815	231.575	25.000	25.000
7	Pemeriksaan Umum	41.735	185.815	227.550	15.000	15.000

Tabel 4.14 Perhitungan *Unit Cost* Layanan Laboratorium

No.	Tindakan Lab	Total Biaya Langsung	Total Biaya Tidak Langsung	Total Biaya	Tarif Perda	Tarif BPJS
1	Widal	21.300	22.489	43.789	20.000	20.000
2	Darah Lengkap	36.800	22.489	59.289	35.000	35.000
3	Feses Lengkap	12.700	22.489	35.189	15.000	15.000

Tabel 4.15 Perhitungan *Unit Cost* Layanan Ambulans

No.	Rujukan	Total Biaya Langsung	Biaya Tidak Langsung	Total Biaya	Tarif Perda	Tarif BPJS
1	RSUD Saiful Anwar	44.400	409.825	454.225	75.000	75.000
2	RSI Asyiyah	39.600	409.825	449.425	75.000	75.000
3	RS Panti Nirmala	36.600	409.825	446.425	75.000	75.000

Perhitungan *unit cost* di atas menunjukkan tarif layanan kesehatan yang tinggi, namun tarif berdasar *unit cost* ini tidak dibebankan kepada pasien, karena belum dikurangi dengan subsidi layanan kesehatan, Puskesmas Kedungkandang memberlakukan tarif layanan kesehatan sesuai Peraturan Daerah khususnya bagi pasien umum yang tidak terdaftar dalam kepesertaan JKN-BPJS, sedangkan bagi pasien yang terdaftar dalam kepesertaan JKN-BPJS, maka tarif yang dibebankan adalah berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No.59 tahun 2014 tentang Standar Tarif Pelayanan Kesehatan Dalam Penyelenggaraan Program Jaminan Kesehatan.

Subsidi Pemerintah Daerah, Pembayaran Kapitasi dan Klaim BPJS

Perhitungan *unit cost* kemudian dibandingkan dengan tarif layanan kesehatan yang telah ditentukan oleh Pemerintah Daerah Kota Malang dan tarif layanan kesehatan yang ditentukan

oleh Peraturan Menteri Kesehatan dalam program JKN-BPJS. Perbandingan ini menghasilkan selisih yang lebih jauh dapat dihitung sebagai berikut:

Tabel 4.16 Selisih *Unit Cost* dengan Tarif Perda dan Tarif JKN-BPJS

No.	Jenis Penyakit/Tindakan	Unit Cost	Tarif Perda	Subsidi	Tarif BPJS	Kapitasi/ Non Kapitasi
1	Rawat Inap					
	DHF	910.875	400.000	510.875	480.000	430.875
	Thypoid	741.475	400.000	341.475	480.000	261.475
	GED	586.075	300.000	286.075	360.000	226.075
	Hyperemesis Gravidarum	796.875	300.000	496.875	360.000	436.875
	Gastritis Akut	559.275	400.000	159.275	480.000	79.275
2	UGD					
	Jahit Luka Ringan	232.898	25.000	207.898	25.000	207.898
	Jahit Luka Sedang	266.482	50.000	216.482	50.000	216.482
	Ganti Balutan	207.475	20.000	187.475	20.000	187.475
	Debridement Luka Kecil	216.815	25.000	191.815	25.000	191.815
	Pasang Kateter	248.815	25.000	223.815	25.000	223.815
	Pasang Infus	231.575	25.000	206.575	25.000	206.575
	Pemeriksaan Umum	227.550	15.000	212.550	15.000	212.550
3	Laboratorium					
	Widal	43.789	20.000	23.789	20.000	23.789
	Darah Lengkap	59.289	35.000	24.289	35.000	24.289
	Feses Lengkap	34.806	15.000	19.806	15.000	19.806
4	Ambulans					
	RS Saiful Anwar	454.226	75.000	379.226	75.000	379.226
	RSI Aisyiyah	449.426	75.000	374.426	75.000	374.426
	RS Panti Nirmala	446.426	75.000	371.426	75.000	371.426

Tarif pelayanan kesehatan yang digunakan oleh Puskesmas Kedungkandang saat ini adalah tarif layanan kesehatan berdasar Peraturan Daerah Kota Malang Nomor 3 Tahun 2015 Tentang Retribusi Jasa Umum, untuk pasien umum yang tidak terdaftar dalam kepesertaan JKN-BPJS. Bagi pasien yang terdaftar dalam kepesertaan JKN-BPJS, maka tarif yang diberlakukan adalah sesuai dengan yang diatur dalam Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 59 Tentang Standar Tarif Pelayanan Kesehatan dalam Penyelenggaraan Program Jaminan Kesehatan, yaitu menggunakan tarif kapitasi dan tarif non kapitasi.

Selisih dari hasil perhitungan *unit cost* layanan kesehatan yang dilakukan oleh peneliti menunjukkan besaran yang bervariasi, baik dari sisi selisih tarif perda maupun dari tarif JKN-BPJS. Satu hal yang pasti, perhitungan *unit cost* menunjukkan jumlah yang lebih besar bila

dibandingkan dengan tarif yang ditentukan oleh perda dan tarif JKN-BPJS. Namun bukan berarti Puskesmas mengalami rugi bila dilihat dari besarnya selisih lebih biaya yang harus dikeluarkan untuk memproduksi satu unit layanan kesehatan daripada jumlah tarif yang dibebankan kepada pasien penerima layanan kesehatan bersangkutan karena pemerintah daerah memberikan subsidi sebagai penutup besaran selisih ini melalui pembayaran gaji pegawai dan juga adanya dana bantuan operasional kesehatan.

Hal yang sama juga terjadi bila Puskesmas membebankan biaya layanan kesehatan berdasar tarif BPJS. Namun berbeda dengan pemberian subsidi dari pemerintah dalam bentuk gaji dan dana bantuan operasional kesehatan, Puskesmas yang melakukan kerjasama dengan BPJS mendapatkan penghasilan tetap setiap bulannya berupa pembayaran kapitasi atas seluruh pasien BPJS yang terdaftar pada Puskesmas.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pembahasan, maka peneliti dapat mengambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Formulasi *unit cost* layanan rawat inap, unit gawat darurat, layanan laboratorium, dan layanan ambulans yang dilakukan oleh peneliti adalah menggunakan metode *activity based costing*. *Unit cost* diperoleh dengan cara menentukan biaya langsung dari masing-masing tindakan kemudian dijumlahkan dengan biaya tidak langsung yang diperoleh dengan cara mengidentifikasi terlebih dahulu *cost driver* dari masing-masing tingkatan level biaya aktivitas.
2. Besaran *unit cost* pada setiap unit layanan kesehatan dengan menggunakan metode *activity based costing* menghasilkan nilai yang bervariasi mulai dari Rp559.275,00 sampai dengan Rp910.875,00 untuk tindakan di unit layanan rawat inap. Sedangkan di unit layanan gawat darurat *unit cost* berkisar antara Rp207.475,00 sampai dengan Rp266.482,00. Pada layanan laboratorium berkisar antara Rp35.189,00 sampai dengan Rp43.789,00. Sedangkan pada layanan ambulans berkisar antara Rp446.425,00 sampai dengan Rp454.225,00.
3. Hasil perbandingan perhitungan *unit cost* yang didapat dari penelitian menunjukkan bahwa *unit cost* untuk masing-masing layanan yang diteliti melebihi besaran tarif layanan kesehatan baik yang ditentukan melalui peraturan daerah kota Malang maupun tarif JKN-BPJS berdasar peraturan menteri kesehatan. Selisih dari biaya pelayanan kesehatan aktual dengan tarif retribusi ini diberikan kepada Puskesmas dalam bentuk subsidi yang

digunakan untuk membayar biaya pegawai berupa gaji dan biaya operasional bantuan kesehatan lain yang tidak termasuk dalam komponen jasa sarana maupun jasa pelayanan sesuai yang dijelaskan dalam peraturan daerah. Sedangkan dari sisi beban biaya layanan dari pasien peserta BPJS, dapat ditutup dengan pembayaran dana kapitasi yang diberikan kepada puskesmas dalam jumlah yang tetap setiap bulannya dan juga klaim penggantian biaya layanan kesehatan untuk layanan yang termauk dalam tarif non kapitasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Bahri, Syamsul dan Fakhry Zamzam. 2014. *Model Penelitian Kuantitatif Berbasis Sem-Amos*. Yogyakarta: Deepublish.
- Efendi, Ferry dan Makhfudli. 2009. *Keperawatan Kesehatan Komunitas: Teori dan Praktik dalam Keperawatan*. Jakarta: Salemba Medika.
- Hamdi, Asep Saepul dan E. Bahruddin. 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif Aplikasi dalam Pendidikan*. Yogyakarta: Deepublish.
- Hansen, Don R. dan Maryanne M. Mowen. 2013. *Akuntansi Manajerial. Buku 1 Edisi 8*. Jakarta: Salemba Empat.
- Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah. 2016. (Online), (<https://e-katalog.lkpp.go.id>), diakses pada 12 Desember 2016.
- Mahmudi. 2010. *Manajemen Keuangan Daerah*. Jakarta: Erlangga.
- Mulyadi. 2007. *Activity-Based Cost System*. Yogyakarta: UPP STIM YPKN.
- Rudianto. 2013. *Akuntansi Manajemen – Informasi untuk Pengambilan Keputusan Strategis*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Siregar, Baldric, dkk.. 2013. *Akuntansi Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat.
- _____. *Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 436/MENKES/SK/XI/2013 tentang Harga Eceran Tertinggi Obat Generik*.
- _____. *Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor HK.02.02/MENKES/525/2015 tentang Harga Eceran Tertinggi Obat Generik*.
- _____. *Peraturan Daerah Kota Malang Nomor 3 Tahun 2015 tentang Retribusi Jasa Umum*.
- _____. *Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 28 Tahun 2014 tentang Pedoman Pelaksanaan Program Jaminan Kesehatan Nasional*.
- _____. *Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 59 Tahun 2014 tentang Standar Tarif Pelayanan Kesehatan dalam Penyelenggaraan Program Jaminan Kesehatan*.

_____. *Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 75 Tahun 2014 tentang Pusat Kesehatan Masyarakat.*

_____. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional (SJSN).*

_____. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2009 tentang Kesehatan.*