

PERHITUNGAN BIAYA RAWAT JALAN BERBASIS KINERJA DI PUSKESMAS GEDANGAN DAN PUSKESMAS CANDI KABUPATEN SIDOARJO

(Kajian Isu Publik dalam Formulasi Kebijakan Kesehatan)

Didik Budiarto¹ dan Turniani Laksmiarti¹

ABSTRACT

Background: De-centralization urges was every area task force, including health sector was managed the monetary with effective, efficient, transparent, accountable, and auditable. This fenomena was made primary health care unit (puskesmas) need to fulfill consumers need. By ABC (Activity Based Costing) method will be more countable to accurate the costs from every activities. The research aims to identify the resource that need to count the primary health care program activity cost based on their activities and based on ABC. **Method:** The research design was descriptive with data compiled by cross-section and retrospective approach within taken from outpatient data. The data taken purposif sampled with primary health care staf population that directed with care unit. The time for research undergo for 5 months on Gedangan and Candi Health Care Unit. **Results:** The result shows that the tariff cost after activity-based counted only Rp7.782,00 for Gedangan Primary Health Care and Rp8.071,00 for Candi, better than tariff with decision Sidoarjo district. The element cost or operational cost counted based on service activity improvement or patient visited at 1 years, historical methode to average vessel to crossing with tariff. The average riding animal in Gedangan Primary health care amount 14% and Candi Health care amount 11%. About annually without ABC methode was accounting realisted operational cousted. **Recommendation:** The research recommendation was need to a counting to treatment primary health care.

Key words: ABC (Activity Based Costing), primary health care

PENDAHULUAN

Seiring dengan ketatnya persaingan di dalam pelayanan publik dewasa ini dan masih terasanya pengaruh krisis moneter yang terjadi di Indonesia sejak tahun 1997, tidak terkecuali dirasakan pada sektor pelayanan kesehatan. Untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas program yang dijalankan menuntut perubahan paradigma pada aspek biaya yang terlibat di dalam proses produksi (output) di unit tersebut.

Desentralisasi mendorong setiap unit kerja daerah, termasuk bidang kesehatan untuk mengelola keuangan dengan efektif, efisien, transparan, akuntabel dan auditabel. Diberlakukannya UU nomor 32/2004 dan UU nomor 33/2004 tentang perimbangan keuangan pusat dan daerah, Kep Mendagri nomor 29 tahun 2002, PP nomor. 24 tahun 2004 tentang Sistem Akuntansi dan Keuangan PP nomor 25/2004

tentang Sistem Perencanaan dan Pembangunan Nasional, dan UU nomor 32/2004 tentang Otonomi Daerah, membuat sektor kesehatan harus melakukan banyak penyesuaian pengelolaan teknis keuangan dan penganggaran.

Dalam implementasi produk hukum tersebut, puskesmas berlomba-lomba meningkatkan kinerjanya dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat, baik pelayanan yang bersifat promotif, preventif, kuratif dan rehabilitatif. Di sisi lain dari sudut pandang pengguna atau masyarakat, tuntutan kualitas pelayanan yang bagus menjadi keharusan yang diterimanya. Fenomena ini menjadikan institusi pelayanan pada masyarakat (puskesmas) berupaya memenuhi keinginan pengguna jasa. Dalam memberikan jasa pelayanan puskesmas memperoleh penghasilan dari pendapatan jasa pelayanan dan fasilitas yang diberikan, salah satunya retribusi rawat

¹ Puslitbang Sistem dan Kebijakan Kesehatan, Jl. Indrapura 17 Surabaya, Telp (031) 3528748 Fax (031) 3528749
Korespondensi: E-mail: didikb2001@hotmail.com

jalan, yang didapat dari tarif yang harus dibayar oleh pengguna jasa rawat jalan. Untuk menentukan tarif puskesmas diperlukan informasi biaya yang sistematis dan komparatif serta analisis biaya.

Biaya adalah nilai dari sejumlah input yang dipakai untuk menghasilkan suatu produk (output). Output atau produk dapat berupa barang atau jasa. Dalam bidang kesehatan produk yang dihasilkan sebagian besar berupa jasa yaitu jasa pelayanan. Misalnya penyuluhan, pemeriksaan medis, pemeriksaan komponen kebugaran jasmani, dan sebagainya. Agar dapat menghasilkan jasa tersebut, maka diperlukan sejumlah input. Input tersebut ada yang langsung digunakan dan dirasakan oleh klien. misalnya tenaga medis, alat kesehatan, obat-obatan dan sebagainya, dan ada yang tidak langsung digunakan oleh klien, tetapi sangat dibutuhkan demi kelancaran pelayanan misalnya: gedung, alat tulis kantor, mebelair, listrik, air, jejaring pelayanan kesehatan (Sharon Gondodipuro, 2007).

Informasi ini membantu pemerintah daerah untuk menetapkan tarif/retribusi puskesmas, serta mengevaluasi keefektifan rencana, mengungkapkan keberhasilan atau kegagalan dalam bentuk tanggung jawab yang spesifik untuk perbaikan (Mulyadi 1999: 24). Dengan adanya berbagai macam fasilitas pada jasa rawat jalan, serta jumlah biaya-biaya bahan baku dan biaya lain yang tidak tercantum dalam anggaran rutin, maka perlu ditinjau kembali ketepatan dalam pembebanan biaya yang sesungguhnya, sehingga dalam menentukan tarif puskesmas pemerintah daerah seharusnya perlu memperhatikan biaya-biaya yang seharusnya terbebaskan pada pelanggan jasa. Mengingat keanekaragaman pelayanan yang dimanfaatkan pelanggan puskesmas, maka PemDa dalam menentukan tarif perlu membandingkan metode akuntansi biaya tradisional dengan metode ABC (*Activity Based Costing*) yaitu penentuan biaya berdasarkan aktivitas.

Activity Based Costing adalah suatu sistem akuntansi yang terfokus pada aktivitas-aktivitas yang dilakukan untuk menghasilkan produk/jasa. Dalam metode ABC, menganggap bahwa timbulnya biaya disebabkan adanya aktivitas. Pendekatan ini menggunakan cost driver (pemicu biaya) akibat adanya aktivitas yang menimbulkan biaya. Metode ini dapat dimanfaatkan pada institusi yang menghasilkan keanekaragaman produk/jasa. Biaya yang ditimbulkan akibat adanya pemicu biaya berdasarkan unit

adalah biaya yang dalam metode tradisional disebut sebagai biaya *variabel* (Hansen & Mowen, 2005). Keanekaragaman pelayanan pada puskesmas secara logis mengakibatkan banyaknya jenis biaya dan aktivitas yang terjadi, sehingga menuntut ketepatan pembebanan biaya *overhead* (biaya tidak langsung) dalam penentuan tarif pelayanan. Metode ABC dinilai dapat mengukur secara cermat biaya-biaya yang keluar dari setiap aktivitas. Hal ini disebabkan karena banyaknya *cost driver* yang digunakan dalam pembebanan biaya *overhead*. Dalam metode tradisional yang dimaksud overhead cost adalah biaya bahan baku, tenaga kerja langsung (Mulyadi, 1999).

Tujuan penelitian adalah untuk mengidentifikasi sumber daya yang dibutuhkan dalam penghitungan pembiayaan program puskesmas berdasarkan aktivitasnya dan menghitung kebutuhan pembiayaan program puskesmas berdasarkan aktivitas (ABC) di puskesmas Gedangan dan Puskesmas Candi.

METODE

Rancangan penelitian adalah diskriptif, pengambilan data dilakukan selama 5 bulan (Agustus 2008 sampai dengan Desember 2008).

Studi ini merupakan studi retrospektif dengan melakukan kompilasi data sekunder dari profil puskesmas tahun 2005 sampai dengan tahun 2008. Lokasi penelitian di Puskesmas Gedangan dan Puskesmas Candi (non perawatan) Kabupaten Sidoarjo.

Sesuai dengan peraturan daerah kabupaten Sidoarjo nomor: 7 tahun 2008 tentang Tarif Pelayanan Kesehatan pada Puskesmas, tarif pelayanan puskesmas diberlakukan sebagaimana ditentukan oleh Peraturan Daerah Kabupaten Sidoarjo dan ditetapkan sebesar Rp5.000,00 untuk pelayanan karcis dan tindakan rawat jalan.

Prosedur Pembebanan Biaya dengan Sistem ABC

Menurut Mulyadi (1999: 94), pengumpulan biaya dalam pusat biaya yang memiliki aktivitas yang sejenis terdiri dari 4 langkah:

1. Mengidentifikasi dan menggolongkan biaya ke dalam berbagai aktivitas.
2. Mengklasifikasikan aktivitas biaya ke dalam berbagai aktivitas, pada langkah ini biaya digolongkan ke dalam beberapa aktivitas yang terdiri dari 4 kategori yaitu: *Unit level activity costing*, *Batch related activity costing*, *product*

sustaining activity costing, facility sustaining activity costing.

Level tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. **Aktivitas Berlevel Unit (Unit Level Activities)**
Aktivitas ini dilakukan untuk setiap unit pelayanan. Biaya aktivitas berlevel unit bersifat proporsional dengan jumlah pelayanan. Sebagai contoh, menyediakan tenaga untuk pelayanan/petugas untuk menjalankan peralatan, karena tenaga tersebut cenderung dikonsumsi secara proporsional dengan jumlah unit pelayanan, misalnya gaji petugas yang langsung berhubungan dengan aktivitas pelayanan, biaya listrik dan air akibat pelayanan.
 - b. **Aktivitas Berlevel kelompok (Batch Level Activities)**
Aktivitas dilakukan pada setiap kelompok pelayanan (Pelayanan BP), tanpa memperhatikan berapa unit yang ada pada kelompok pelayanan tersebut. Misalnya, biaya habis pakai (biaya kebersihan, biaya administrasi, biaya ATK, biaya bahan habis pakai).
 - c. **Aktivitas Berlevel Produk (Produk Level Activities)**
Aktivitas berlevel jasa pelayanan berkaitan dengan pelayanan spesifik/pelayanan pada setiap penyakit dan biasanya dikerjakan tanpa memperhatikan berapa jumlah kunjungan. Sebagai contoh merancang jenis pelayanan atau mengiklankan pelayanan puskesmas.
 - d. **Aktivitas Berlevel Fasilitas (Facility level activities)**
Aktivitas berlevel fasilitas adalah aktivitas yang menopang proses kegiatan puskesmas, namun banyak sedikitnya aktivitas ini tidak berhubungan dengan jumlah kunjungan. Aktivitas ini dimanfaatkan secara bersama oleh berbagai jenis pelayanan yang berbeda. Kategori ini termasuk penyediaan gedung puskesmas dan ambulans puskesmas.
3. **Mengidentifikasi *Cost Driver***
Dimaksudkan untuk memudahkan dalam penentuan tarif/unit cost driver.
 4. **Menentukan tarif/unit *Cost Driver***
Adalah biaya per unit *Cost Driver* (penyebab biaya) yang dihitung untuk suatu aktivitas. Tarif/unit cost driver dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$\text{Tarif per Unit Cost driver} = \frac{\text{Jumlah Cost Aktivitas}}{\text{Cost Driver}}$$

Pembebanan biaya aktivitas kemasings-masing pelayanan menggunakan *cost driver*. Pembebanan biaya overhead dari setiap aktivitas dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$\text{Biaya aktivitas masing-masing pelayanan} = \text{Tarif/unit Cost Driver} \times \text{Cost Driver yang dipilih}$$

Cost driver atau pemicu biaya digunakan untuk membebankan biaya aktivitas, berbeda dengan yang digunakan dalam sistem biaya konvensional. Cost driver merupakan dasar yang digunakan untuk membebankan biaya yang terkumpul pada pusat biaya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari data yang didapatkan dibagian keuangan, didapatkan biaya-biaya yang pemanfaatannya untuk kegiatan unit rawat jalan meliputi: a) Biaya listrik dan air, b) Biaya kebersihan, c) Biaya administrasi, d) Belanja Jasa Perawatan, e) Biaya Cetak, f) Biaya servis, g) Biaya penyusutan gedung, h) Biaya penyusutan fasilitas. Aktivitas-aktivitas tersebut dikelompokkan menjadi beberapa pusat aktivitas, yaitu: 1) Aktivitas perawatan pasien (biaya perawat), 2) Aktivitas Pemeliharaan inventaris (biaya depresiasi gedung, biaya depresiasi fasilitas, biaya kebersihan), 3) Aktivitas pemeliharaan pasien (biaya konsumsi), 4) Aktivitas pelayanan pasien (biaya listrik dan air, biaya administrasi, biaya bahan habis pakai).

Hasil perhitungan biaya di Puskesmas Gedangan

Lokasi Puskesmas Gedangan di tepi jalan raya, dengan klasifikasi rawat jalan. Jumlah kunjungan selama 4 tahun terakhir (kunjungan terbanyak) sebagaimana pada tabel 1 berikut.

Kunjungan pada penyakit Infeksi akut dan pernafasan dari tahun 2005 sampai dengan tahun 2008 terus meningkat. Tahun 2008 kunjungan penyakit Diabetes Mellitus, penyakit pulpa jaringan perokseki dan penyakit gusi dan jaringan periodontal tidak termasuk dalam 10 besar penyakit terbanyak.

Alokasi anggaran operasional pada puskesmas pada tahun 2007 bersumber dari APBD II, yang jumlahnya lebih rendah dari tahun 2006. Alokasi

Tabel 1. Jumlah kunjungan pasien rawat jalan di Puskesmas Gedangan

Jenis Kunjungan/Aktivita	2005	2006	2007	2008
1. Infeksi Akut pada Pernafasan	13.36	11.965	24.433	34.494
2. Diare	4.181	4.163	7.628	9.264
3. Rheumatik	2.594	5.101	7.033	8.069
4. Gastritis	2.836	5.45	6.287	6.848
5. Hypertensi	0	3.873	5.358	7.620
6. Stomatis	1.676	2.195	3.028	3.395
7. DM	0	1.976	2.159	-
8. Penyakit pulpa jaringan perfeksi	1.326	1.827	2.142	-
9. Infeksi kulit	1.355	3.152	1.885	3.537
10. Gusi + Jaringan periodental	1.364	1.626	1.597	-
11. Typoid				4.954
12. Penyakit lain pada saluran bagian atas				4.554
13. Penyakit Mata				3.118
Jumlah	28.692	41.328	61.55	85.853

anggaran di puskesmas Gedangan sebagaimana pada tabel 2.

Tabel 2. Alokasi Anggaran pada puskesmas Gedangan (dalam Rp)

Sumber Anggaran	2005	2006	2007
a. DIPA APBN		14.385.000	
b. DIPA APBD I	5.610.000	95.615.000	
c. DIPA APBD II	11.610.000	132.939.000	156,323,537
d. BLN	17.454.000	22.600.000	

Data tahun 2008 tidak didapatkan, alokasi anggaran tahun 2005 dan tahun 2006 teralokasikan anggaran BLN. Rincian anggaran operasional tahun 2008, didapatkan dari APBD II sebagaimana pada rincian berikut.

1. Biaya perawatan pasien

Dalam hubungannya dengan penetapan tarif rawat jalan, terdapat biaya perawatan pasien yaitu biaya yang dikeluarkan atas jasa perawatan dan dibagikan untuk semua karyawan yang terlibat dalam aktivitas puskesmas secara langsung turut memengaruhi aktivitas bagian rawat jalan, maka aktivitas ini termasuk dalam kategori *unit level activity cost*. Besar jasa perawatan adalah Rp4.642.000,00 dalam kategori *unit level activity cost*. Dialokasikan pada semua pelayanan di BP.

2. Biaya penggunaan tenaga listrik dan air

Dalam kegiatan rawat jalan puskesmas terdapat aktivitas yang memerlukan tenaga listrik yaitu

lampu penerangan kamar pemeriksaan, peralatan medik, dan air untuk cuci tangan. Biaya yang dikeluarkan sebesar Rp4.758.000,00. Biaya penggunaan listrik dan air ini termasuk kategori *unit level activity cost*, dihitung dalam satu tahun dan mengalami perubahan sesuai dengan perubahan yang terpakai.

4. Biaya Kebersihan

Biaya kebersihan adalah biaya yang dikeluarkan untuk menunjang kebersihan lingkungan pada unit rawat jalan, sehingga pasien merasa nyaman. Biaya ini termasuk dalam kategori *Batch related activity costs*, sebesar Rp3.821.500,00 (dianggarkan untuk biaya kebersihan puskesmas).

5. Biaya administrasi (bahan cetak, belanja ATK, Belanja jasa administrasi)

Pelayanan administasi diberikan untuk menunjang kelancaran dalam penyediaan aktivitas sarana dan prasarana. Biaya yang dikeluarkan sebesar Rp30.761.050,00 (dianggarkan untuk biaya cetakan formulir, pembelian ATK dan jasa administrasi) termasuk kategori *batch related activity based costing*.

6. Biaya bahan habis pakai

Biaya bahan habis pakai adalah biaya yang dimanfaatkan untuk pasien, yaitu paket yang diberikan kepada pasien rawat jalan, berupa obat, bahan habis pakai bila diperlukan (pada pemeriksaan laboratorium) sebesar Rp170.978.209,00 (pembelian obat dan bahan habis pakai ditenderkan oleh Dinas Kesehatan Sidoarjo).

7. Biaya asuransi

Keberadaan pasien di kamar rawat jalan menyebabkan munculnya biaya asuransi sebagai jaminan kesehatan bagi pasien rawat jalan. Biaya ini tidak terdapat dalam isian anggaran atau Rp0,00 termasuk dalam kategori *facility sustaining activity cost*.

8. Biaya penyusutan gedung/bangunan

Biaya penyusutan bangunan sebesar Rp0,00 merupakan biaya *facility sustaining activity cost* yang tidak diperhitungkan. Karena kegiatan pemeliharaan gedung dilakukan oleh PemDa Kab. Sidoarjo.(tidak terdapat dalam alokasi anggaran Puskesmas).

9. Biaya penyusutan fasilitas

Penyusutan fasilitas ini termasuk dalam kategori *facility sustaining activity cost*, dengan biaya Rp0,00, karena dalam anggaran puskesmas tidak disediakan dan barang-barang yang dimanfaatkan untuk pelayanan adalah milik pemda kab Sidoarjo dan nilai barang tidak diketemukan dalam daftar inventaris.

Dari data di atas dilakukan klasifikasi biaya berdasarkan aktivitas dalam bentuk elemen biaya.

Dari tabel 3 terlihat bahwa semua biaya tersebut merupakan alokasi anggaran puskesmas yang didapatkan melalui APBD kabupaten Sidoarjo. Langkah selanjutnya adalah menghitung cost per unit pelayanan. Dalam perhitungan ini biaya langsung yang diterima pasien yang selanjutnya disebut dengan cost item, meliputi biaya ATK (buku catatan pasien,

Tabel 3. Elemen Biaya ke dalam berbagai aktivitas rawat jalan pada puskesmas Gedangan

Elemen Biaya	Jumlah (Rp)
<i>Unit-level activity cost</i>	
Biaya gaji perawat	Rp 4.642.000,00
Biaya listrik dan air	Rp 4.758.000,00
<i>Batch-related activity cost</i>	
Biaya kebersihan	Rp 3.821.500,00
Biaya administrasi	Rp 30.761.050,00
Biaya bahan habis pakai	Rp170.978.209,00
<i>Facility-sustaining activity cost</i>	
Biaya depresiasi gedung	Rp 0,00
Biaya depresiasi fasilitas	Rp 0,00
Total	Rp213.958.719,00

kertas resep, blangko rujukan), biaya medis (berupa obat yang diberikan selama 3 hari) dan bahan habis pakai (bahan laboratorium apabila diperlukan, perban, plester), biaya-biaya yang tidak dihitung adalah biaya-biaya yang merupakan investasi PemDa kab Sidoarjo yaitu tenaga kerja langsung.

Pada tabel 4 disampaikan biaya perunit pelayanan/ aktivitas yang diambil dari jumlah kunjungan terbanyak tahun 2008 di puskesmas Gedangan. Perhitungan biaya per-aktivitas diambil pada kunjungan terbanyak tahun 2008 karena tarif karcis sebesar Rp5.000,00 baru diberlakukan pada awal tahun 2008, yang sebelumnya tarif tersebut adalah Rp2.500,00.

Dari tabel 4, menunjukkan bahwa kunjungan terbanyak pada penyakit ISPA, biaya per unit pelayanan terbesar pada penyakit ISPA yaitu Rp7.581,00 yang

Tabel 4. Cost per unit pelayanan Cost Item

Jenis Yan	Cost Item			Cost/yan	Driver/ Aktivitas
	ATK	Biaya Medis	Hbs Pakai		
ISPA	Rp477,00	Rp7.105,00	Rp0,00	Rp7.581,00	34.494
Diare Anak	Rp477,00	Rp5.580,00	Rp0,00	Rp6.057,00	9.264
Rheumatik	Rp477,00	Rp1.896,00	Rp0,00	Rp2.373,00	8.069
Hypertensi	Rp477,00	Rp2.210,00	Rp0,00	Rp2.687,00	7.620
Typoid Abd	Rp477,00	Rp4.015,00	Rp0,00	Rp4.462,00	4.954
Peny. Mata	Rp477,00	Rp3.007,00	Rp0,00	Rp3.484,00	3.118
Gastritis	Rp477,00	Rp1.478,00	Rp0,00	Rp1.954,00	6.848
Stomatitis	Rp477,00	Rp4.130,00	Rp0,00	Rp4.595,00	3.395
Infeksi Kulit	Rp477,00	Rp6.719,00	Rp0,00	Rp7.183,00	3.537
Peny. Lain pd Sal. bag atas	Rp477,00	Rp4.077,00	Rp0,00	Rp4.554,00	4.554

teralokasi 95% pada pemberian obat. Dari 10 penyakit terbanyak, semua tidak memerlukan bahan habis pakai (pemeriksaan laboratorium, dan sebagainya). Adapun biaya ATK adalah standart, yang meliputi resep dengan ukuran 10 × 10 cm, dan catatan pada buku kunjungan penderita, untuk formulir rujukan tidak diperlukan karena 10 penyakit tersebut dapat di atasi oleh petugas puskesmas Gedangan.

Sebagaimana pada rumus di atas, untuk menghitung biaya aktivitas masing-masing pelayanan adalah biaya per unit pelayanan dikalikan jumlah aktivitas per unit pelayanan, sebagaimana pada tabel 5.

Dari tabel 5 menunjukkan bahwa cost driver untuk pelayanan penyakit ISPA lebih tinggi dibandingkan yang lain, hal ini disebabkan biaya medis yaitu obat-obat yang diberikan pasien ISPA lebih mahal dibandingkan yang lain.

Hasil perhitungan tarif jasa rawat jalan dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* untuk karcis di Puskesmas Gedangan sebesar Rp7.782,00 dengan jumlah aktivitas/kunjungan pasien 85.853 dilaksanakan selama 260 hari kerja (dihitung jumlah hari dalam satu tahun dikurangi libur hari besar dan minggu, serta jumlah hari tutup pelayanan).

Terjadi perbedaan sebesar Rp2.282,00 (Rp7.782,00–Rp5.000,00) pada tarif karcis puskesmas. Perbedaan ini terjadi disebabkan tarif

jasa rawat jalan yang semula biaya obat merupakan subsidi dari pemerintah (PemDa Kab Sidoarjo) tidak dihitung secara riil jumlah pemakaiannya pada setiap pasien pada setiap pelayanan, pada perhitungan metode ABC setiap biaya yang mengakibatkan aktivitas dihitung setiap unit pada setiap pelayanan. Atau pada metode akuntansi biaya tradisional biaya *overhead* pada masing-masing pelayanan hanya dibebankan pada satu cost driver saja. Akibatnya cenderung terjadi distorsi pada pembebanan biaya overhead pada masing aktivitas.

Puskesmas Candi

Lokasi Puskesmas Candi sama dengan puskesmas Gedangan yaitu terletak di tepi jalan raya dengan klasifikasi puskesmas rawat jalan. Jumlah kunjungan pasien rawat jalan 4 tahun terakhir pada puskesmas Candi adalah sebagaimana pada tabel 6.

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa jumlah kunjungan tahun 2008 terjadi kenaikan dibandingkan tahun sebelumnya. Adapun jumlah biaya operasional puskesmas Candi disampaikan pada tabel berikut.

Anggaran tahun 2008 lebih besar dibandingkan dengan tahun sebelumnya, menurut keterangan bagian pemegang anggaran bahwa tahun 2008 terdapat biaya perpindahan puskesmas Candi (direncanakan puskesmas pada bulan Februari pindah lokasi).

Tabel 5. Penghitungan Tarif Karcis Rawat jalan berdasarkan kunjungan terbanyak/aktivitas pada puskesmas Gedangan.

Jenis Aktivitas	Jml Aktivitas	Cost/aktivitas	Tot. Cost/Aktivitas
1. Infeksi Akut pada Pernafasan	34.494	Rp7.581,00	Rp261.499.014,00
2. Diare	9.264	Rp6.057,00	Rp 56.112.048,00
3. Rheumatik	8.069	Rp2.373,00	Rp 19.147.737,00
4. Gastritis	6.848	Rp1.959,00	Rp 13.415.232,00
5. Hypertensi	7.620	Rp2.687,00	Rp 20.474.940,00
6. Stomatis	3.395	Rp4.595,00	Rp 15.600.025,00
7. Infeksi kulit	3.537	Rp7.183,00	Rp 25.406.271,00
8. Typoid	4.954	Rp4.462,00	Rp 22.104.748,00
9. Peny.lain pd saluran bag atas	4.554	Rp2.104,00	Rp 9.581.616,00
10. Penyakit Mata	3.118	Rp3.484,00	Rp 10.863.112,00
Jumlah	85.853		Rp454.204.743,00
Elemen Biaya			Rp213.958.719,00
Jumlah Hari buka	260 hari		
Harga Karcis			Rp 7.782,00

Tabel 6. Jumlah kunjungan pasien rawat jalan di Puskesmas Candi

Jenis Penyakit/aktivitas	2005	2006	2007	2008
1. ISPA Dewasa	7965	7575	7686	3500
2. Sistem Otot dan jaringan pengikat	3921	3954	3908	3908
3. Penyakit Gangguan Neurotik	2540	2565	2651	2651
4. Penyakit Hipertensi	2169	2210	2145	2145
5. Diare Dewasa	2023	1993	1618	1500
6. Diare Anak				3125
7. ISPA Anak				4186
8. Typoid				4083
9. Saluran Nafas lain				1938
10. Virus pada kulit				200
11. Infeksi Kulit Lain				366
12. Kulit alergi				433
13. Kulit krn jamur				333
Jumlah	18618	18297	18008	28368

Tabel 7. Jumlah Anggaran Operasional Puskesmas Candi (dalam Rp)

Sumber Anggaran	2005	2006	2007	2008
a. DIPA APBN			52,289,542	80,654,885
b. DIPA APBD I	123,948,130	74,469,600		
c. DIPA APBD II				156,604,400
Jumlah	123,948,130	74,469,600	52,289,542	237,259,285

Rincian biaya operasional puskesmas sebagai berikut.

1. Biaya perawatan pasien oleh perawat

Dalam hubungannya dengan penetapan tarif rawat jalan, biaya perawatan pasien oleh perawat secara tidak langsung turut memengaruhi aktivitas bagian rawat jalan, aktivitas ini termasuk dalam kategori *unit level activity cost*. Besar jasa perawatan sebesar Rp2.350.000,00 dalam kategori *unit level activity cost*, dialokasikan pada semua pelayanan di BP.

2. Biaya penggunaan tenaga listrik dan air pada kegiatan rawat jalan puskesmas berupa penerangan, fasilitas pelayanan yang menggunakan peralatan, air untuk mandi. Biaya yang dikeluarkan sebesar Rp2.638.600,00 termasuk kategori *unit level activity cost*, biaya tersebut berubah sesuai dengan perubahan KWH yang terpakai.

3. Biaya Kebersihan, adalah biaya yang dikeluarkan untuk menunjang kebersihan lingkungan rawat jalan, sehingga pasien merasa nyaman. Biaya ini termasuk dalam kategori *Batch related activity costs*, sebesar Rp1.123.500,00.

4. Biaya administrasi (bahan cetak, belanja ATK, belanja jasa Administrasi) menunjang kelancaran

dalam penyediaan aktivitas sarana dan prasarana. Biaya yang dikeluarkan sebesar Rp21.560.295,00 termasuk kategori *batch related activity based costing*.

5. Biaya bahan habis pakai adalah biaya yang dimanfaatkan untuk pasien, yaitu paket yang diberikan kepada pasien rawat jalan, berupa obat, bahan habis pakai bila diperlukan (pada pemeriksaan laboratorium) sebesar Rp74.507.928,00

6. Biaya asuransi
Keberadaan pasien di kamar rawat jalan menyebabkan munculnya biaya asuransi sebagai jaminan kesehatan bagi pasien rawat jalan. Biaya ini tidak terdapat dalam isian anggaran atau Rp0,00 termasuk dalam kategori *fasility sustaining activity cost*.

7. Biaya penyusutan gedung/bangunan
Biaya penyusutan bangunan sebesar Rp0,00 merupakan biaya *fasility sustaining activity cost* yang tidak diperhitungkan. Karena kegiatan pemeliharaan gedung dilakukan oleh PemDa Kab. Sidoarjo. (tidak terdapat dalam alokasi anggaran Puskesmas).

8. Biaya penyusutan fasilitas

Penyusutan fasilitas ini termasuk dalam kategori *facility sustaining activity cost*, dengan biaya Rp0,00, karena dalam anggaran puskesmas tidak disediakan dan barang-barang yang dimanfaatkan untuk pelayanan adalah milik pemda kab Sidoarjo dan nilai barang tidak diketemukan dalam daftar inventaris.

Rincian biaya tersebut di atas dikompilasi menurut aktivitas biaya sebagaimana pada tabel berikut.

Biaya administrasi pada puskesmas Candi cukup besar, karena pada tahun 2008 banyak dokumen yang berupa cetakan telah habis, antara lain family folder (kartu pasien), formulir hasil pemeriksaan laboratorium, kartu golongan darah, cetakan untuk karcis.

Tabel 8. Klasifikasi biaya ke dalam berbagai aktivitas rawat jalan pada puskesmas Candi

Elemen Biaya	Jumlah (Rp)
<i>Unit-level activity cost</i>	
Biaya gaji perawat	Rp 2.350.000,00
Biaya listrik dan air	Rp 2.638.600,00
<i>Batch-related activity cost</i>	
Biaya kebersihan	Rp 1.123.500,00
Biaya administrasi	Rp 21.560.295,00
Biaya bahan habis pakai	Rp 74.507.928,00
<i>Facility-sustaining activity cost</i>	
Biaya depresiasi gedung	Rp 0,00
Biaya depresiasi fasilitas	Rp 0,00
Total	Rp102.180.323,00

Adapun biaya per-unit yang seharusnya menjadi beban pasien yang selama ini menjadi beban pemda dari biaya operasional sebagaimana disampaikan pada tabel di atas, maka biaya per-unit pelayanan adalah pada tabel 9.

Biaya Alat Tulis Kantor (ATK) untuk semua jenis pelayanan sama, terdiri dari kertas resep, log buku (buku besar kunjungan pasien). Biaya medis dihitung berdasarkan biaya obat yang telah diberikan pada pasien selama tiga hari, yang selama ini subsidi pemda Sidoarjo berupa obat, begitu pula dengan bahan habis yaitu perban, kapas, betadin, salep dan lain-lain. Jumlah biaya yang diterima pasien adalah ATK dan biaya obat dan bahan habis pakai.

Setelah diketahuinya biaya setiap aktivitas/pelayanan, maka jumlah biaya pelayanan/aktivitas sebagai berikut (tabel 10).

Pada tabel 10, didapatkan hasil perhitungan tarif jasa rawat jalan dengan menggunakan metode *Activity Based Costing* untuk karcis di Puskesmas Candi sebesar Rp8.071,00 dengan jumlah aktivitas/kunjungan pasien dilaksanakan selama 260 hari kerja (dihitung jumlah hari dalam satu tahun dikurangi libur hari besar dan minggu, serta jumlah hari tutup pelayanan). Terjadi perbedaan sebesar Rp3.071,00 (Rp8.071,00–Rp5.000,00) pada tarif karcis puskesmas.

Dari hasil perhitungan harga karcis di Puskesmas Gedangan sebesar Rp7.782,00 dan Puskesmas Candi sebesar Rp8.071,00, terdapat perbedaan Rp289,00. Perbedaan tersebut terjadi akibat 1) perhitungan setiap ATK tidak sama, 2) Anggaran yang diterima

Tabel 9. Cost per unit pelayanan

Jenis Pelayanan/Aktivitas	Cost Item			Biaya per-Yan	Jumlah Aktivitas
	ATK	Biaya Medis	Habis Pakai		
1. ISPA Dewasa	Rp370,00	Rp4.230,00	Rp0,00	Rp4.600,00	3500
2. Sist. Otot dan jaringan pengikat	Rp370,00	Rp2.302,00	Rp0,00	Rp2.672,00	3908
3. Penyakit Gangguan Neurotik	Rp370,00	Rp1.139,00	Rp0,00	Rp1.509,00	2651
4. Penyakit Hipertensi	Rp370,00	Rp1.641,00	Rp0,00	Rp2.011,00	2145
5. Diare Dewasa	Rp370,00	Rp5.680,00	Rp0,00	Rp6.050,00	1500
6. Diare Anak	Rp370,00	Rp4.274,00	Rp0,00	Rp4.644,00	3125
7. ISPA Anak	Rp370,00	Rp7.525,00	Rp0,00	Rp7.895,00	4186
8. Typoid	Rp370,00	Rp2.453,00	Rp0,00	Rp2.823,00	4083
9. Saluran Nafas lain	Rp370,00	Rp7.070,00	Rp0,00	Rp7.440,00	1938
10. Virus pada kulit	Rp370,00	Rp8.850,00	Rp0,00	Rp9.220,00	200
11. Infeksi Kulit Lain	Rp370,00	Rp8.141,00	Rp0,00	Rp8.511,00	366
12. Kulit alergi	Rp370,00	Rp6.851,00	Rp0,00	Rp7.221,00	433
13. Kulit karena jamur	Rp370,00	Rp3.429,00	Rp0,00	Rp3.799,00	333

Tabel 10. Penghitungan tarif karcis berdasarkan kunjungan terbanyak/aktivitas pada Puskesmas Candi.

Jenis Aktivitas	Jml Aktivitas	Cost/Aktivitas	Tot. Cost/Aktivitas
1. ISPA dewasa	3500	Rp4.600,00	Rp 16.100.000,00
2. Sistem otot dan jaringan pengikat	3908	Rp2.672,00	Rp 10.442.176,00
3. Penyakit gangguan neurotik	2651	Rp1.509,00	Rp 4.000.359,00
4. Penyakit hipertensi	2145	Rp2.011,00	Rp 4.313.595,00
5. Diare dewasa	1500	Rp6.050,00	Rp 9.075.000,00
6. Diare anak	3125	Rp4.644,00	Rp 14.512.500,00
7. ISPA anak	4186	Rp7.895,00	Rp 33.048.470,00
8. Typoid	4083	Rp2.823,00	Rp 11.526.309,00
9. Saluran napas lain	1938	Rp7.440,00	Rp 14.418.720,00
10. Virus pada kulit	200	Rp9.220,00	Rp 1.844.000,00
11. Infeksi kulit lain	366	Rp8.511,00	Rp 3.115.026,00
12. Kulit alergi	433	Rp7.211,00	Rp 3.122.363,00
13. Kulit karena jamur	333	Rp3.799,00	Rp 1.265.067,00
Jumlah	28368		Rp126.783.585,00
Elemen biaya			Rp102.180.323,00
Jumlah hari buka	260 hari		
Harga karcis			Rp 8.071,00

dari PemDa Sidoarjo yang merupakan elemen biaya tidak sama, 3) Aktivitas atau pelayanan yang dikaji yaitu kunjungan terbanyak pada setiap puskesmas terjadi perbedaan.

Dengan diketahui biaya karcis maka dapat diprediksi kebutuhan anggaran di puskesmas yang langsung berhubungan dengan unit pelayanan. Secara riil biaya yang merupakan inventaris pemda (gaji pegawai, pemeliharaan gedung, dan lain-lain) bukan beban unit produksi/pelayanan di puskesmas, biaya-biaya tersebut menjadi beban APBD Kabupaten Sidoarjo. Biaya langsung berhubungan dengan program pelayanan kesehatan di luar gedung sampai saat sekarang beban APBD Sidoarjo dan APBD Provinsi Jawa Timur, dan tidak dihitung dalam penelitian ini.

Dari data sebagaimana pada tabel 1 (kunjungan pasien di puskesmas Gedangan) dan tabel 6 (kunjungan pasien di puskesmas Candi) maka dapat dihitung kebutuhan biaya operasional/elemen biaya pada setiap puskesmas. Kenaikan rata-rata kunjungan puskesmas Gedangan adalah 14%, yaitu tahun 2005 ke tahun 2006 terjadi kenaikan kunjungan pasien 14,4%, tahun 2006 ke tahun 2007 terjadi kenaikan 14,8% dan tahun 2007 ke tahun 2008 terjadi kenaikan 13,9%. Puskesmas Candi dari tahun 2005 sampai dengan tahun 2008 terjadi kenaikan rata-rata 11% atau tahun 2005 ke tahun 2006 terjadi kenaikan 9,8%, tahun 2006 ke tahun 2007 terjadi kenaikan

9,8% dan tahun 2007 ke tahun 2008 terjadi kenaikan 15%. Sehingga biaya operasional/elemen biaya yang dibutuhkan selama lima tahun ke depan adalah:

Tabel 11. Kebutuhan Biaya Operasional selama 5 tahun

Tahun	Pusk. Gedangan	Pusk. Candi
1	Rp264,940,050,00	Rp123,638,191,00
2	Rp320,577,460,00	Rp149,602,211,00
3	Rp387,898,727,00	Rp181,018,675,00
4	Rp469,357,460,00	Rp219,032,597,00
5	Rp567,922,526,00	Rp265,029,442,00

Trend activity activity akan berkurang apabila pencapaian program di luar kegiatan puskesmas optimal sehingga kunjungan pasien akan menurun dan fungsi preventif maupun promotif sebagai program puskesmas optimal.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Dengan melakukan perhitungan dengan metode ABC, maka akan didapatkan tarif karcis yang berbeda dalam satu kabupaten, yaitu Rp7.782,00 untuk puskesmas Gedangan dan Rp8.071,00 untuk puskesmas Candi. Perbedaan tersebut disebabkan adanya kondisi aktivitas/kunjungan pasien, jenis aktivitas yang dianalisis dan jumlah anggaran

yang diterima dari pemda yang didistribusikan ke puskesmas. Dari tarif karcis yang telah dihitung dapat dihitung biaya operasional/elemen biaya yang dibutuhkan oleh puskesmas, yaitu dengan menghitung rata-rata kenaikan aktivitas/kunjungan pasien, untuk puskesmas Gedangan rata-rata kenaikan aktivitas sebesar 14% dan puskesmas Candi sebesar 11%. Kebutuhan biaya operasional tersebut diasumsikan biaya-biaya di luar (pasar) dalam kondisi tetap, yaitu harga obat dan bahan habis pakai.

Saran

Activity Based Costing merupakan metode yang menerapkan konsep-konsep akuntansi aktivitas untuk menghasilkan perhitungan harga pokok atau harga karcis yang merupakan kontribusi pemda pada pengunjung puskesmas yang lebih akurat. Dalam penentuan tarif atau harga jual produk/jasa pelayanan, penentu kebijakan secara cermat dapat mengetahui tujuan dari penentuan tarif tersebut. Tujuan itu akan dipergunakan sebagai salah satu pedoman kerja, sehingga puskesmas akan: a) bertahan hidup (*survival*), b) menjadikan puskesmas sebagai pemimpin pangsa pasar bidang pelayanan kesehatan (*leader of market share*), c) jika memungkinkan sebagai unit badan layanan usaha maka akan menikmati biaya terendah

dan laba tertinggi dalam jangka panjang, d) lebih dapat berkonsentrasi pada peningkatan pelayanan, e) mempertahankan loyalitas pelanggan/pengunjung lama dan mencari pengunjung baru. Secara perspektif nilai tersebut diharapkan akan mempunyai daya ungkit terhadap kemandirian puskesmas, karena perhitungan lebih riil ke arah aktivitas produk/jumlah kunjungan, sehingga akan memudahkan perhitungan kebutuhan operasional puskesmas.

DAFTAR PUSTAKA

- Hansen, Don R dan Maryanne M Mowen, 2005. *Akuntansi manajemen*, Edisi 7, Salemba Empat, Jakarta.
- Mulyadi, 1999. *Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat dan Rekayasa*, Edisi 2. BP STIE YKPN, YK.
- Kepmendagri nomor 29 tahun 2002, PP nomor. 24 tahun 2004 tentang Sistem Akuntansi dan Keuangan.
- PP nomor 25/2004 tentang Sistem Perencanaan dan Pembangunan Nasional.
- Perda Kab Sidoarjo nomor 7 tahun 2008 tentang Tarif Pelayanan Kesehatan pada Puskesmas.
- Sharon Gondodipuro, 2007. *Penghitungan Unit Cost di Pelayanan Kesehatan Primer*, IKM Universitas Pajajaran Bandung.
- UU nomor 32/2004 dan UU nomor 33/2004 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah.
- UU nomor 32/2004 tentang Otonomi Daerah.