
PERHITUNGAN UNIT COST PELAYANAN KESEHATAN GIGI DI PUSKESMAS KURAITAJI DENGAN METODE ACTIVITY-BASED COSTING PADA ERA JAMINAN KESEHATAN NASIONAL

Febrian*

Bagian Kesehatan Gigi Masyarakat, FKG Universitas Andalas

e-mail: febrian@dent.unand.ac.id

KATA KUNCI

Activity-based Costing, Puskesmas, Unit cost

ABSTRAK

Pendahuluan: Menghitung *unit cost* pelayanan kesehatan gigi menjadi hal yang sangat penting karena hasilnya terkait dalam menentukan besaran kapitasi. Puskesmas merupakan salah satu fasilitas kesehatan tingkat pertama (FKTP) yang memberikan pelayanan kesehatan gigi, namun besaran kapitasi pelayanan kesehatan gigi untuk puskesmas tidak disebutkan secara tegas oleh Permenkes no 59 tahun 2014. Untuk itu perlu dilakukan perhitungan *unit cost* di Puskesmas. **Metode:** Penelitian dilakukan dengan metode *activity-based costing*. Pemilihan lokasi pada penelitian ini dilakukan dengan teknik *random sampling* dari 7 puskesmas yang ada di kota Pariaman, sehingga didapatkan lokasi yaitu Puskesmas Kuraitaji. **Hasil:** Hasil penelitian dengan menggunakan metode *activity-based costing* menunjukkan bahwa *unit cost* pelayanan gigi di Puskesmas Kuraitaji untuk konsultasi gigi adalah sebesar Rp. 82.087, pencabutan gigi permanen sebesar Rp. 169.121, pencabutan gigi sulung sebesar Rp. 131.308, penambalan GIC sebesar Rp. 192.809, penambalan komposit sebesar Rp. 200.855 dan premedikasi sebesar Rp. 104.277. Rata-rata *unit cost* pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji tahun 2018 didapatkan sebesar Rp. 146.735. **Simpulan:** *Unit cost* terbesar adalah tindakan penambalan komposit dan dapat diketahui bahwa biaya terbesar dalam pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji berasal dari biaya pegawai.

KEYWORDS

Activity-based Costing, Puskesmas, Unit Cost

ABSTRACT

Introduction: Calculating the unit cost of dental health services is very important because the results will determine the amount of capitation. Puskesmas is one of the first-level health facilities (FKTP) that provides dental health services, still, the capitation of dental health services does not explicitly mention in the amount according to Minister of Health Regulation No. 59 of 2014, for this it is necessary to calculate unit cost at the Puskesmas. **Method:** The study was conducted by using activity-based costing method. Choosing the location of the study was done by using random sampling technique from 7 Puskesmas in Pariaman and Puskesmas Kuraitaji was chosen. **Results:** The results of the study using activity-based costing method show that the unit cost of dental services at the Kuraitaji Public Health Center for dental consultations was Rp. 82,087, permanent tooth extraction in the amount of Rp. 169,121, extraction of primary teeth in the amount of Rp. 131,308, GIC filling was Rp. 192,809, composite

filling was Rp. 200,885 and premedication was Rp. 104,277. The average unit cost of dental health services at the Kuraitaji Health Center in 2018 is Rp. 146,734. Conclusion: The biggest unit cost was composite filling treatment and the biggest spending in dental health service Puskesmas Kuraitaji was from personnel costs.

PENDAHULUAN

Tindakan perawatan gigi yang dijamin oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) bidang kesehatan meliputi konsultasi, pencabutan gigi sulung, pencabutan gigi permanen, tumpatan resin komposit, tumpatan *glass ionomer cement* (GIC), *pulp capping*, kegawatdaruratan orodental, *scalling* dan premedikasi. BPJS kesehatan akan membayar tindakan perawatan gigi yang dilakukan oleh dokter gigi melalui sistem pembayaran kapitasi yang mengacu pada standar tarif yang ditetapkan oleh pemerintah.¹

Kapitasi diberikan oleh BPJS Kesehatan kepada Puskesmas berdasarkan jumlah peserta yang terdaftar di dalam sebuah wilayah dalam satu periode tanpa memperhitungkan jumlah pelayanan yang diberikan.² Metode pembayaran kapitasi bertujuan agar dapat mendorong Puskesmas untuk mengubah pola pelayanan dengan mengutamakan pelayanan preventif dan promotif, bukan hanya mengobati agar biaya pengeluaran kesehatan menjadi lebih efisien.³ Berdasarkan Permenkes No. 69 Tahun 2014, dana kapitasi bervariasi yaitu Rp. 3.000 - Rp.6.000 untuk puskesmas dan Rp. 8.000 - Rp.10.000 untuk klinik pratama dan praktek dokter, serta Rp 2.000 untuk praktek dokter gigi mandiri. Pada peraturan tersebut telah

disebutkan besaran dana kapitasi untuk pelayanan kesehatan gigi tingkat pertama pada praktek mandiri yaitu Rp. 2000, akan tetapi tidak disebutkan secara tegas berapa besaran tarif kapitasi untuk pelayanan kesehatan gigi di puskesmas. Hal ini bisa menjadi permasalahan bagi puskesmas dalam membagi dana kapitasi yang diberikan BPJS untuk pelayanan kesehatan gigi.⁴

Nilai unit cost pelayanan sangat diperlukan untuk menghitung besar kapitasi karena dengan menghitung *unit cost* maka Puskesmas sebagai sarana kesehatan akan dapat memperkirakan berapa biaya yang dibutuhkan untuk menyelenggarakan pelayanan kesehatan gigi.⁵ Perhitungan *unit cost* puskesmas juga diperlukan untuk bahan rujukan dan masukan kepada pemerintah untuk menetapkan tarif kapitasi yang sesuai sehingga pihak penyelenggara pelayanan kesehatan gigi maupun pihak BPJS Kesehatan tidak ada yang dirugikan. Saat ini juga banyak dokter gigi pada FKTP yang menuntut adanya kenaikan kapitasi kepada pemerintah.⁶ Tarif kapitasi ini dianggap terlalu rendah untuk dokter gigi karena berdasarkan perhitungan Pokja PB PDGI, perhitungan kapitasi yang didapat adalah sebesar Rp. 3.206.⁴

Metode *Activity-Based Costing* (ABC) merupakan suatu metode perhitungan *unit cost* yang dianggap efektif dan

direkomendasikan untuk diterapkan pada perusahaan dengan produk yang banyak, seperti pelayanan kesehatan. Metode ini menghasilkan informasi biaya yang lebih akurat dan dapat dipercaya dalam menghitung biaya produk/ jasa yang terjadi dibandingkan dengan sistem penentuan biaya yang sudah ada sebelumnya (*Conventional costing system*).

Metode ABC ini menggunakan lebih dari satu *Cost driver* sehingga dapat mengukur secara lebih tepat sumber daya yang dikonsumsi oleh produk/ jasa berdasarkan aktivitas-aktivitas yang dilakukan.⁷

Aktivitas yang dilakukan pada pelayanan kesehatan gigi didapatkan dari *Clinical Pathway* yaitu jalur klinis yang merangkum setiap langkah dimulai dari pasien datang, mendapatkan tindakan hingga pasien kembali pulang.⁸

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif kuantitatif yang didasarkan pada perhitungan matematika yang memberikan gambaran mengenai seberapa besar *unit cost* (biaya satuan) pada pelayanan kesehatan gigi dan mulut. Metode perhitungan yang digunakan adalah metode *Activity-based Costing* (ABC). Pemilihan lokasi pada penelitian ini menggunakan teknik *random sampling* dari 7 puskesmas yang ada di kota Pariaman (berdasarkan data Kemenkes tahun 2017) sehingga didapatkan lokasi yaitu Puskesmas Kuraitaji. Instrumen yang digunakan dalam

penelitian ini adalah panduan wawancara yang berisikan pertanyaan tentang aktivitas-aktivitas dan biaya-biaya yang berhubungan dengan pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji.

Data diperoleh berdasarkan dari hasil wawancara secara langsung dari informan (kepala, bendahara, petugas loket dan rekam medik, dokter gigi dan perawat gigi di Puskesmas). Penelitian ini dilakukan dengan: 1) Mewawancarai beberapa petugas klinik; 2) Memeriksa kelengkapan pengisian panduan wawancara; 3) Mengolah dan menganalisis data dengan *Microsoft Excel*.

HASIL

Penelitian ini dilakukan antara Oktober November 2019. Berdasarkan hasil penelitian dan wawancara yang dilakukan didapatkan informasi bahwa terdapat 5 aktivitas yang berhubungan dengan pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji yang dikelompokkan berdasarkan level aktivitas yaitu sebagai berikut:

Tabel 1. Aktivitas yang berhubungan dengan Pelayanan Kesehatan Gigi di Puskesmas Kuraitaji

No.	Aktivitas	Level of Activity		
		Unit	Batch	Facility Sustaining
1.	Rekam Medik & Loket		√	
2.	Cleaning Service			√
3.	Admin & Manajemen			√
4.	Apotek		√	
5.	Poli Gigi	√		

Berdasarkan Tabel 1 aktivitas Puskesmas yang termasuk ke dalam unit level adalah aktivitas pada poli gigi. *unit level activity* merupakan aktivitas yang terlibat langsung pada unit produksi.⁹ Hal ini dikarenakan aktivitas di poli gigi yang langsung memberikan *output* berupa pelayanan kesehatan gigi. Dari 9 tindakan yang dijamin oleh BPJS, Puskesmas Kuraitaji hanya melaksanakan 6 tindakan yaitu konsultasi, pencabutan gigi permanen, pencabutan gigi sulung, penambalan GIC, penambalan komposit, dan premedikasi. Sedangkan 3 pelayanan lain yaitu *Pulp capping*, kegawatdaruratan orodental dan *scalling* tidak dilakukan Puskesmas Kuraitaji pada tahun 2018.

Batch Level Activity adalah aktivitas di luar unit level yang menunjang kegiatan pada unit level/ poli gigi dan tidak mempengaruhi jumlah output.⁹ Berdasarkan Tabel 1 termasuk ke dalam *batch level* yaitu kegiatan atau aktivitas pada rekam medik dan loket serta pada apotek. Hal ini dikarenakan kedua aktivitas itu berhubungan dengan *output* pelayanan pada poli gigi dan harus dilalui oleh pasien pada pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji.

Facility Sustaining Activity merupakan aktivitas yang tidak berhubungan dengan pelayanan pada poli gigi akan tetapi apabila aktivitas pada *facility sustaining* ini tidak ada, maka aktivitas pada poli gigi tidak dapat berlangsung. Berdasarkan Tabel 1 yang termasuk ke dalam *facility activity level*

adalah aktivitas *cleaning service* dan aktivitas pada manajemen dan administrasi. Aktivitas ini dimasukkan ke dalam *facility sustaining level activity* karena aktivitas pada *cleaning service* dan manajemen administrasi mendukung aktivitas pada pelayanan di poli gigi. Berdasarkan hasil pengumpulan data terkait biaya yang berhubungan dengan pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji dapat terlihat sebagai berikut:

Tabel 2. Perbandingan Biaya pada Unit Produksi dan Unit Penunjang

No.	Kelompok Biaya	Unit Penunjang (Rp.)	Unit Produksi (Rp.)
1	Biaya Langsung	-	-
	a. Biaya bahan medis	-	142.848
	b. Biaya pegawai medis	-	189.600.000
	c. Biaya alat medis	-	43.904
2.	Biaya tidak langsung	-	-
	a. Biaya investasi	-	-
	b. Biaya Operasional		
	1) Biaya pegawai	660.400.000	-
	2) Biaya BHP non medis	10.505.000	795.000
	3) Biaya umum	1.451.778	280.847
	c. Biaya pemeliharaan	-	-

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa biaya yang paling besar pada unit produksi ialah biaya pegawai (dokter gigi dan perawat gigi) sebesar Rp. 189.600.000, sedangkan pada unit penunjang yang terbesar adalah biaya pegawai. Dapat disimpulkan bahwasannya biaya yang paling berpengaruh dalam perhitungan *unit cost* pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji adalah biaya pegawai, baik pegawai medis pada unit produksi maupun pegawai non medis pada unit penunjang.

Selanjutnya adalah menentukan *cost driver*. *Cost driver* merupakan suatu faktor yang menyebabkan biaya aktivitas. *Cost driver* pada unit penunjang berguna sebagai pembagi

habis semua biaya aktivitas yang dilakukan pada unit penunjang. *Cost driver* pada unit penunjang adalah sebagai berikut:

Tabel 3. *Cost driver* aktivitas pada Unit Penunjang

No	Aktivitas	<i>Cost driver</i>	Seluruh Puskesmas	Poli Gigi
1	Pelayanan RM/ loket	Jumlah Pasien (Kunjungan dan tindakan)	9.759	779
2	Pelayanan Cleaning Service	Luas Lantai (m ²)	1.538	24
3	Pelayanan Admin/Manajemen	Jumlah Pasien (Kunjungan dan tindakan)	9.759	779
4	Pelayanan Apotek	Jumlah Pasien (Kunjungan dan tindakan)	9.759	779

Berdasarkan tabel 3 di atas dapat diketahui bahwa *cost driver* dari masing-masing aktivitas pada unit penunjang berbeda-beda, untuk aktivitas pada pelayanan RM/loket, pelayanan admin dan manajemen serta pelayanan apotek yang menyebabkan keluarnya biaya adalah jumlah pasien, dimana untuk menghitung biaya yang dibutuhkan pada poli gigi didapatkan dengan membandingkan jumlah pasien poli gigi dengan jumlah pasien keseluruhan di Puskesmas Kuraitaji. Sedangkan penyebab keluarnya biaya pada pelayanan *cleaning service* adalah luas lantai. Jumlah *cost driver* untuk seluruh puskesmas adalah 9.759 kunjungan dan luas lantai sebesar 1.538 m², sedangkan untuk poli gigi adalah 779 kunjungan pasien dan luas lantai sebesar 24 m².

Berdasarkan tabel 4 *cost driver* yang digunakan pada unit produksi adalah perkalian dari jumlah pasien tiap pelayanan dan waktu pelayanan tiap aktivitas yang

dilakukan, sehingga dapat didapatkan Jumlah pasien terbanyak di Poli Gigi Puskesmas

Tabel 4. *Cost driver* aktivitas pada Unit Produksi

No	Produk Pelayanan	<i>Cost driver</i>	
		Jumlah Pasien /Tahun	Waktu Pelayanan (menit)
1	Konsultasi	278	37
2	Pencabutan Gigi Permanen	32	69
3	Pencabutan Gigi Sulung	55	49
4	Penambalan GIC	134	72
5	Penambalan Komposit	57	72
6	Premedikasi	223	32

Kuraitaji adalah produk pelayanan konsultasi sebanyak 278 pasien, sedangkan produk pelayanan dengan jumlah pasien terendah adalah pencabutan gigi permanen sebanyak 32 pasien. Sedangkan untuk waktu pelayanan yang paling lama adalah produk pelayanan penambalan GIC dan penambalan komposit yaitu 72 menit, dan waktu pelayanan yang paling sedikit adalah produk pelayanan premedikasi yaitu 32 menit. Tahapan selanjutnya adalah melakukan pembebanan biaya. Pembebanan biaya aktivitas ini merupakan pembebanan yang dilakukan

husus untuk biaya tidak langsung yang berada di unit penunjang dan biaya tidak langsung di unit produksi. Pembebanan biaya tidak langsung dilakukan dalam dua tahapan. Pembebanan biaya tahap satu merupakan pembebanan yang dilakukan untuk membebankan biaya tidak langsung di unit penunjang ke unit produksi sedangkan pembebanan tahap dua merupakan pembebanan yang dilakukan untuk membebankan biaya tidak langsung pada unit penunjang dan biaya tidak langsung pada unit produksi ke kelompok biaya (*cost pool*) setiap pelayanan kesehatan gigi.¹⁰

Tabel 5. Total Pembebanan Biaya Tahap 1

No.	Aktivitas pada Unit Penunjang	Total Distribusi Biaya Tahap Satu (Rp.)
1.	Pelayanan RM dan Loket	6.941.108
2.	Pelayanan Cleaning Service	383.938
3.	Pelayanan Administrasi dan Manajemen	19.293.873
4.	Pelayanan Apotek	25.471.076

Pembebanan biaya tahap satu ini dilakukan dengan menentukan total biaya dan *cost driver* pada masing-masing aktivitas yang terdapat pada unit penunjang. *Cost driver* pada unit penunjang di Puskesmas Kuraitaji yaitu jumlah pasien keseluruhan dan luas lantai Puskesmas Kuraitaji. Tahapan berikutnya yaitu menentukan *rate* untuk setiap *cost driver* dengan cara membagi total biaya tiap aktivitas dengan *cost driver* pada aktivitas yang ada pada unit penunjang.

Pembebanan biaya tahap dua adalah pembebanan atau pendistribusian biaya dari

unit penunjang ke masing-masing produk pelayanan pada unit produksi dan juga mendistribusikan biaya tidak langsung pada unit produksi ke masing-masing produk pelayanan pada unit produksi. Pembebanan biaya pada tahap ini yaitu dengan membebankan biaya aktivitas penunjang (sekunder) ke aktivitas produksi (primer). Hasil dari pendistribusian biaya tahap dua akan dimasukkan kedalam biaya tidak langsung masing-masing produk pelayanan.

Tabel 6. Pembebanan Biaya Tidak langsung

Tindakan	Total Pembebanan Biaya Tahap Dua (Rp.)
Konsultasi	63.886
Pencabutan Gigi Permanen	93.379
Pencabutan Gigi Sulung	64.244
Penambalan GIC	93.468
Penambalan Komposit	93.468
Premedikasi	49.468

Tabel 7. Rekapitulasi *Unit cost* per Tindakan Puskesmas Kuraitaji

No	Tindakan	Biaya Langsung (Rp.)	Biaya Tidak Langsung (Rp.)	<i>Unit cost</i> (Rp.)
1.	Konsultasi	71.809	63.886	135.695
2.	Pencabutan Gigi Permanen	150.124	93.379	243.502
3.	Pencabutan Gigi Sulung	100.832	64.244	165.07
4.	Penambalan GIC	174.574	93.468	268.042
5.	Penambalan Komposit	188.356	93.468	281.824
6.	Premedikasi	74.502	49.468	123.870

Tabel di atas menunjukkan bahwa *unit cost* per tindakan pada pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji pada tahun 2018 yang tertinggi adalah pada tindakan penambalan komposit yaitu sebesar Rp. 281.824 dan yang terendah adalah pada tindakan premedikasi

yaitu sebesar Rp. 123.870. Unit cost pada tabel di atas didapatkan dari penjumlahan biaya langsung di poli gigi dengan hasil pembebanan biaya tahap kedua.

PEMBAHASAN

Unit cost yang didapatkan saat ini pada lebih tinggi jika dibandingkan dengan perolehan *unit cost* pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Iwan Dewanto pada tahun 2014 di RSUD Pasar Rebo. Perbedaan yang terjadi antara *unit cost* pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas dan di RSUD menarik untuk dibahas, kenapa nilai *unit cost* puskesmas lebih tinggi dari pada RSUD. Hal ini bisa disebabkan karena perbedaan jumlah sumber daya manusia (SDM) dan juga besaran biaya SDM yang diterima pegawai di masing-masing tempat sebab jika dilihat dari biaya yang berpengaruh pada seluruh tindakan di Puskesmas, biaya SDM yang paling besar dan paling mempengaruhi besaran *unit cost* yang dihasilkan dibanding biaya-biaya lainnya. Hal ini terjadi karena banyaknya jumlah pegawai dan besarnya insentif yang diberikan guna memotivasi pegawai di Puskesmas dalam melaksanakan tugasnya melayani masyarakat.¹⁰ Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Bunga pada tahun 2017 dimana dikatakan bahwa jumlah pegawai yang banyak dan besarnya insentif untuk pegawai akan menyebabkan semakin besarnya biaya yang dikeluarkan untuk biaya gaji pegawai begitu juga sebaliknya. Biaya pegawai merupakan

biaya operasional yang paling berkontribusi besar dalam menentukan nilai *unit cost* pelayanan.

Jumlah pegawai yang bekerja di Puskesmas sangat mempengaruhi jumlah kebutuhan biaya untuk gaji pegawai baik pegawai non medis maupun pegawai medis. Semakin banyak jumlah pegawai maka semakin besar biaya gaji pegawai yang dibutuhkan dan dikeluarkan. Jumlah pasien yang berkunjung ke poli gigi Puskesmas juga mempengaruhi besar biaya yang dibutuhkan dan dikeluarkan dalam memberikan pelayanan kesehatan gigi. Semakin banyak pasien maka semakin besar pula biaya yang dibutuhkan dan dikeluarkan. Meningkatnya jumlah pasien akan menyebabkan lebih banyaknya aktivitas yang dilakukan sehingga biaya yang dibutuhkan pun semakin besar. Jumlah pasien ini merupakan salah satu *cost driver* yang digunakan dalam menghitung *unit cost* pelayanan kesehatan.¹²

Selain itu, utilisasi yang menjadi pembagi dalam perhitungan *unit cost* juga mempengaruhi besaran *unit cost*. Semakin kecil jumlah kunjungan pasien semakin besar pula *unit cost* yang dihasilkan. Jumlah kunjungan pasien pada puskesmas Kuraitaji tergolong kecil yaitu 779 pasien dalam setahun.

Rata-rata *unit cost* pelayanan kesehatan gigi yang didapatkan saat ini sebesar Rp. 203,018 lebih tinggi jika dibandingkan dengan rata-rata *unit cost* pada penelitian sebelumnya pada puskesmas di tengah kota dan pinggir kota

Padang yang dilakukan oleh Febrian (2019) sebesar Rp.90.840. Hal ini terjadi dikarenakan perbedaan jumlah sumber daya manusia dan besar biaya gaji yang diberikan kepada pegawai baik di *unit level* maupun *batch dan facility level*.⁷ Jika dibandingkan dengan *unit cost* pada Puskesmas, nilai *unit cost* yang tidak berbeda jauh ini disebabkan karena rasio antara jumlah pasien dan jumlah pegawai antara kedua puskesmas tidak terlalu berbeda.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan perhitungan didapatkan rata-rata *unit cost* pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji tahun 2018 didapatkan sebesar Rp. 203.018. *Unit cost* pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji tahun 2018 adalah sebagai berikut konsultasi sebesar Rp. 135.695, pencabutan gigi permanen sebesar Rp. 243.502, pencabutan gigi sulung sebesar Rp. 165.076, penambalan GIC sebesar Rp. 268.042, penambalan komposit sebesar Rp. 281.824 dan premedikasi sebesar Rp. 123.970. *Unit cost* terbesar adalah tindakan penambalan komposit. Dengan menggunakan metode perhitungan *Activity-based Costing* dapat diketahui biaya terbesar dalam pelayanan kesehatan gigi di Puskesmas Kuraitaji berasal dari biaya pegawai.

DAFTAR PUSTAKA

1. Kemenkes RI 2014. Standar Tarif Pelayanan Kesehatan dalam Menyelenggarakan Program Jaminan Kesehatan.
2. Budisuroso, Priyono. 2019. Diakses dari https://www.kompasiana.com/ipiet_priyono/5c70f009677ffb6ab26e86b4/menggugat-tarif-kapitasi-fasilitas-kesehatan-tingkat-pertama diakses pada November 2019
3. Sulastomo. 2005. Sistem Jaminan Sosial Nasional (SJSN) Penyelenggara Jaminan Kesehatan, Jakarta, Ikatan Dokter Indonesia (IDI).
4. Dewanto, Iwan. 2014. Panduan Pelaksanaan Pelayanan Kedokteran Gigi dalam Sistem Jaminan Kesehatan Nasional, Jakarta, PDGI.
5. Mulyono, Imam. 2017. Model Perhitungan Unit Cost Layanan Kesehatan dengan Metode Biaya Konvensional dan ABC (Studi Kasus di Puskesmas "X" Kabupaten Lumajang. Jurnal Analisa Kuntansi dan Perpajakan Vol. 1 No. 1 hal.85-96. Politeknik Negeri Malang
6. Detik.com. 2019. Diakses dari <https://news.detik.com/berita/4405033/dibayar-rendah-35-ribu-dokter-gigi-ancam-mundur-dari-bpjs-kesehatan> pada tanggal 10 Februari 2019
7. Firdaus A, W. 2012. Akuntansi Biaya Edisi 2, Salemba Empat.
8. R, Pinzon. 2009. Clinical Pathway Dalam Pelayanan Stroke Akut : Apakah Pathway Memperbaiki Pelayanan?. Jurnal Manajemen Pelayanan Kesehatan Vol. 12 No.1 Halaman 20-23.
9. Bastian, I. 2015. Akuntansi Kesehatan (Pengelolaan Organisasi Kesehatan). Edisi Keduaq, Yogyakarta, BPFE Yogyakarta.
10. Febrian, S. L., Hardisman. 2019. Comparative Study of Unit Cost-analysis among Urban and Rural Dental Primary Health Service in Padang City, Indonesia. Journal of Clinical and Diagnostic Research`, 13(3)
11. Gabriela, 2012. Penerapan Activity Based Costing Pada Tarif Jasa Rawat Inap Rumah Sakit Umum Daerah di Makassar. Makassar: Universitas Hasanuddin.
12. Wahyuni, N.T., Junaid. 2017. Analisis Unit Cost Pelayanan Rawat Inap Postpartum di Rumah Sakit Umum Dewi Sartika dengan Menggunakan Metode Activity Based Costing (ABC) System. Jurnal Ilmiah Mahasiswa Kesehatan Masyarakat, 2, 1-12
13. The 2014. *Standar Tarif Pelayanan Kesehatan dalam Menyelenggarakan Program Jaminan Kesehatan*.