

**ANALISIS PERHITUNGAN BIAYA RATA-RATA PELAYANAN PASIEN RAWAT
INAP DALAM PEMENUHAN STANDAR PELAYANAN MINIMAL
(STUDI KASUS PADA RSUD SEKAYU KABUPATEN MUSI BANYUASIN)****Jumania Septariani¹**¹STIE Rahmadiyah Sekayu, Jalan Merdeka No.531 Kelurahan Serasan Jaya Sekayu
Musi Banyuasin Sumatera SelatanEmail : jseptariani@gmail.com**ABSTRACT**

This study discussed the calculation of the average cost of inpatient services in meeting the Minimum Service Standards at Sekayu District General Hospital in achieving hospital service assessment indicators. This study examined financial data within a period of 3 (three) years, namely 2017-2019. In this study, the author used quantitative descriptive analysis techniques. Quantitative descriptive technique used was by calculating the average cost of inpatient services in meeting the Minimum Service Standards at the Sekayu District General Hospital of Musi Banyuasin and analyzing the level of utilization of health service facilities, quality of service, and level of service efficiency by calculating assessment indicators hospital services. The calculating results of achieved indicators that was Bed Occupancy Rate (BOR) of 90.8%, Average Length of Stay (Av LOS) was for 3 days, Bed Turn Over (BTO) was by 85 times, Turn Over Interval (TOI) was for 1 day, Gross Death Rate (GDR) was of 1 person, Net Death Rate (NDR) was of 1 person.

Keywords : Average cost, Minimum service standard, General hospital, Hospital services indicatos

1. PENDAHULUAN

Tidak dapat dipungkiri, dewasa ini semakin banyak bermunculan penyakit yang dapat menyebabkan terganggunya kesehatan. Di satu sisi, aktivitas manusia yang semakin padat menuntut kondisi fisik yang prima, sehingga orang semakin menyadari arti pentingnya kesehatan. Dari sini lah peran dan fungsi rumah sakit dapat dijalankan. Menurut Undang-undang Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit, rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat. Rumah sakit umum seringkali dihadapkan pada masalah pembiayaan dalam arti alokasi anggaran yang tidak memadai dan tingkat penerimaan yang masih rendah dan tidak boleh digunakan secara langsung. Kondisi ini dapat memberikan dampak serius bagi pelayanan kesehatan di rumah sakit karena rumah sakit merupakan institusi yang melakukan kegiatan operasional setiap hari sehingga dibutuhkan pembiayaan yang tidak sedikit.

Berbagai permasalahan tersebut merupakan tantangan bagi pengelola rumah sakit pemerintah untuk melakukan terobosan dalam menggali sumber dana yang dapat dimanfaatkan untuk memenuhi kebutuhan biaya operasional rumah sakit. Terobosan itu dapat dilakukan antara lain dengan mengoptimalkan penerimaan dari unit-unit pelayanan dan penunjang medis melalui penentuan biaya rata-rata berdasarkan penentuan harga pokok variabel. Biaya rata-rata adalah biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pelayanan terhadap pasien. Biaya ini terdiri dari biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead. Biaya tersebut untuk kegiatan operasional rumah

sakit dan kegiatan tersebut dibagi dengan jumlah pasien pada periode tersebut sehingga dapat ditentukan tarifnya. Tarif pelayanan adalah suatu sistem atau model pembiayaan yang paling utama dalam pembiayaan rumah sakit. Oleh sebab itu, tarif pelayanan sangat penting bagi rumah sakit, karena dari tarif ini rumah sakit dapat memperoleh dana yang cukup besar untuk membiayai seluruh pengeluaran yang terjadi, sehingga sangat diperlukan perhitungan tarif pelayanan yang tepat yang diperhitungkan dengan cermat dan teliti. Menghitung tarif pelayanan adalah hal yang tidak mudah, untuk itu diperlukan Standar Pelayanan Minimal yang ditetapkan oleh pemerintah.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 65 Tahun 2005 tentang Penyusunan Standar Pelayanan Minimal (SPM) Bab 1 Ayat (6), menyatakan bahwa Standar Pelayanan Minimal adalah ketentuan tentang jenis dan mutu pelayanan dasar yang merupakan urusan wajib daerah yang berhak diperoleh setiap warga Negara secara minimal. Ayat (7), indikator SPM adalah tolak ukur untuk prestasi kuantitatif dan kualitatif yang digunakan untuk menggambarkan besaran sasaran yang hendak dipenuhi dalam pencapaian suatu SPM tertentu, berupa masukan, proses, hasil, dan atau manfaat pelayanan. Ayat (8), pelayanan dasar adalah jenis-jenis pelayanan publik yang mendasar dan mutlak untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam kehidupan sosial, ekonomi, dan pemerintahan. Dalam penjelasan Pasal 39 Ayat (2), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan Standar Pelayanan Minimal adalah tolak ukur kinerja dalam menentukan pencapaian jenis dan mutu pelayanan dasar yang merupakan urusan wajib daerah.

RSUD Sekayu berbentuk Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). RSUD Sekayu adalah perusahaan jasa yang bergerak di bidang kesehatan yang memberikan pelayanan kesehatan bagi masyarakat dalam hal penyembuhan penyakit, meringankan penderitaan serta pemulihan keadaan badan dan jiwa akibat penyakit atau kecelakaan medis maupun psikososial kepada pasien yang membutuhkan pertolongan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Untuk melakukan perhitungan biaya rata-rata pelayanan pasien rawat inap berdasarkan penentuan harga pokok variabel, maka biaya tersebut diklasifikasi dan diidentifikasi apakah biaya tersebut termasuk biaya tetap atau biaya variabel menurut perilakunya dalam hubungannya dengan penambahan volume kegiatan. RSUD Sekayu ini melakukan pencatatan kertas kerja dalam bentuk laporan analisa biaya yang membentuk distribusi biaya-biaya operasional yang diperoleh dari lokasi dimana biaya tersebut terjadi.

Biaya rata-rata pelayanan pasien rawat inap RSUD Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin dari tahun ke tahun mengalami fluktuasi. Sementara perbandingan biaya operasional dan biaya per hari kamar rawat inap RSUD Sekayu berkisar antara 13-15 %. Perbandingan antara biaya operasional dan biaya per hari kamar rawat inap rata-rata mengalami defisit, dikarenakan kurangnya kualitas dan kuantitas kinerja pelayanan yang diberikan oleh pihak RSUD Sekayu sehingga pasien mengalami ketidakpuasan terhadap pelayanan yang diberikan. Untuk meningkatkan kualitas dan kuantitas kinerja pelayanan, rumah sakit harus mengukur kinerja pelayanan. Pengukuran kinerja pelayanan bertujuan untuk membantu para pengambil keputusan dalam memonitor dan memperbaiki kinerja dan berfokus pada tujuan organisasi dalam rangka memenuhi tuntutan akuntabilitas publik. Dalam pengukuran kinerja dibutuhkan indikator penilaian pelayanan rumah sakit yang berdasarkan dari Standar Pelayanan Minimal yang diatur. Indikator penilaian pelayanan rumah sakit bertujuan untuk menilai tingkat keberhasilan atau memberikan gambaran tentang keadaan pelayanan di rumah

sakit biasanya dilihat dari berbagai segi, yaitu tingkat pemanfaatan sarana pelayanan kesehatan, mutu pelayanan, dan tingkat efisiensi pelayanan.

Indikator penilaian pelayanan rumah sakit digunakan sebagai skala dari kepuasan pasien yaitu indikator tinggi rendahnya kepuasan pasien, meliputi: sikap dan pendekatan petugas rumah sakit kepada pasien, kualitas pelayanan perawatan yang diterima oleh pasien, prosedur administrasi, dan fasilitas-fasilitas yang disediakan rumah sakit. Oleh sebab itu, Standar Pelayanan Minimal dapat diterapkan di rumah sakit, karena rumah sakit memberikan pelayanan yang baik kepada pasiennya. Apabila kinerja sesuai harapan, maka pasien akan sangat puas. Harapan pasien dapat dibentuk oleh pengalaman masa lampau, komentar dari kerabatnya serta janji dan informasi dari berbagai media. Pasien yang puas akan setia lebih lama, kurang sensitif terhadap harga dan memberi komentar yang baik tentang rumah sakit tersebut.

2. Tinjauan Pustaka

Konsep Biaya

Menurut Hansen dan Mowen (2008:40), biaya adalah kas atau nilai ekuivalen yang dikorbankan untuk mendapatkan barang atau jasa yang diharapkan memberikan manfaat saat ini atau di masa yang akan datang bagi organisasi. Biaya dalam akuntansi diartikan dalam 2 (dua) pengertian yang berbeda, yaitu biaya dalam arti *cost* dan biaya dalam arti *expense*. Untuk dapat membedakan secara jelas antara *cost* dan *expense* untuk menghindari kekeliruan yang sering terjadi, maka dikemukakan dalam PSAK Nomor 16 Revisi 2017, yaitu menggunakan istilah biaya sebagai *cost* dan istilah beban sebagai *expense*. *Cost* adalah pengorbanan sumber daya ekonomi tertentu untuk memperoleh sumber ekonomi lainnya. Sedangkan *expense* adalah pengorbanan sumber daya ekonomi untuk memperoleh penghasilan (*revenue*).

Klasifikasi Biaya

Klasifikasi biaya yang tepat merupakan hakekat bagi manajemen untuk mengumpulkan dan menggunakan informasinya dengan cara selektif mungkin. Menurut Carter (2009:40), klasifikasi biaya yang paling umum sebagai berikut:

- 1) Produk (satu lot, *batch*, atau unit dari suatu barang jadi atau jasa)
- 2) Volume produksi
- 3) Departemen, proses, pusat biaya (*cost center*), atau subdivisi lain dari manufaktur
- 4) Periode akuntansi
- 5) Suatu keputusan, tindakan, atau evaluasi

Biaya dan Hubungannya dengan Volume Produksi

Beberapa jenis biaya berubah secara proporsional terhadap perubahan dalam volume produksi atau output, sementara yang lainnya tetap relatif konstan dalam jumlah. Menurut Carter (2009:43), biaya dalam hubungannya dengan volume produksi dibagi atas:

a) Biaya Tetap

Bersifat konstan secara total dalam rentang yang relevan. Dengan kata lain, biaya tetap per unit semakin kecil seiring dengan meningkatnya aktivitas dalam rentang yang relevan. Tanggung jawab pengendalian untuk biaya tetap biasanya berada pada tingkat manajemen menengah atau manajemen eksekutif dibandingkan dengan supervisor operasi.

b) Biaya Variabel

Jumlah total biaya variabel berubah secara proporsional terhadap perubahan aktivitas dalam rentang yang relevan. Dengan kata lain, biaya variabel menunjukkan jumlah per unit yang relatif konstan dengan berubahnya aktivitas

dalam rentang yang relevan. Biasanya biaya variabel dapat dibebankan ke supervisor pada tingkat operasi tertentu. Biaya variabel biasanya memasukkan biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung.

c) **Biaya Semivariabel**

Beberapa jenis biaya memiliki elemen biaya tetap dan biaya variabel. Jenis biaya ini disebut biaya semivariabel. Misalnya, biaya listrik biasanya adalah biaya semivariabel. Listrik yang digunakan untuk pencahayaan cenderung menjadi biaya tetap karena cahaya tetap diperlukan tanpa mempedulikan tingkat aktivitas, sementara listrik yang digunakan sebagai tenaga untuk mengoperasikan peralatan akan bervariasi bergantung pada penggunaan peralatan.

Pembebanan Biaya

Menurut Mulyadi (2010:63), pembebanan biaya dibagi menjadi 2 (dua) adalah sebagai berikut:

a. *Full Costing* (Penentuan Harga Pokok Produk)

Pendekatan *full costing* yang biasa juga disebut sebagai pendekatan tradisional menghasilkan laporan laba rugi dimana biaya-biaya diorganisir dan disajikan berdasarkan fungsi-fungsi produksi, administrasi, dan penjualan.

b. *Variabel Costing* (Penentuan Harga Pokok Variabel)

Penentuan harga pokok variabel adalah suatu format laporan laba rugi yang mengelompokkan biaya dimana biaya-biaya dipisahkan menurut kategori biaya variabel dan biaya tetap dan tidak dipisahkan menurut fungsi-fungsi produksi, administrasi, dan penjualan. Pendekatan ini juga dikenal dengan istilah *direct costing approach*.

Perbandingan Metode Penentuan Harga Pokok Produk dengan Metode Penentuan Harga Pokok Variabel

Metode penentuan harga pokok produk maupun penentuan harga pokok variabel merupakan metode penentuan harga pokok produksi. Menurut Mulyadi (2010:121), perbedaan pokok yang ada di antara metode tersebut adalah terletak pada perlakuan terhadap biaya produksi yang berperilaku tetap. Adanya perbedaan perlakuan terhadap biaya produksi tetap ini akan mempunyai akibat pada perhitungan harga produksi dan penyajian laporan rugi laba.

Manfaat Penentuan Harga Pokok Variabel

Dengan menyajikan informasi biaya yang dikelompokkan sesuai dengan perilakunya dalam hubungannya dengan perubahan kegiatan perusahaan. Menurut Mulyadi (2010:144), manfaat laporan keuangan yang disusun berdasarkan metode penentuan harga pokok variabel bagi manajemen:

1. Perencanaan laba jangka pendek

Untuk kepentingan perencanaan laba jangka pendek, manajemen memerlukan informasi biaya yang dipisahkan menurut perilaku biaya dalam hubungannya dengan perubahan volume kegiatan. Dalam jangka pendek, biaya tetap tidak berubah dengan adanya perubahan volume kegiatan, sehingga hanya biaya variabel yang perlu dipertimbangkan oleh manajemen dalam pengambilan keputusannya. Oleh karena itu metode penentuan harga pokok variabel yang menghasilkan laporan rugi laba yang menyajikan informasi biaya variabel yang terpisah dari informasi biaya tetap dapat memenuhi kebutuhan manajemen untuk perencanaan laba jangka pendek.

2. Pengendalian biaya
Penentuan harga pokok variabel menyediakan informasi yang lebih baik untuk mengendalikan *period cost* dibanding informasi yang dihasilkan oleh penentuan harga pokok produk. Dalam penentuan harga pokok produk biaya overhead pabrik tetap diperhitungkan dalam tarif biaya overhead pabrik dan dibebankan sebagai unsur biaya produksi. Oleh karena itu manajemen kehilangan perhatian terhadap *period cost* tertentu yang dapat dikendalikan. Dalam penentuan harga pokok variabel, *period cost* yang terdiri dari biaya yang berperilaku tetap dikumpulkan dan disajikan secara terpisah dalam laporan laba rugi sebagai pengurang terhadap laba kontribusi. Dengan dipisahkannya biaya tetap dalam kelompok tersendiri dalam laporan rugi-laba harga pokok variabel, manajemen dapat memperoleh informasi yang lebih relevan, sehingga pengendalian biaya tetap dalam jangka waktu pendek dapat dilakukan oleh manajemen.
3. Pembuatan keputusan
Penentuan harga pokok variabel dapat bermanfaat bagi manajemen dalam menyajikan data relevan untuk pengambilan keputusan dalam jangka pendek. Biaya tetap dalam jangka pendek jumlah totalnya tetap konstan, sedangkan biaya variabel akan terpengaruh oleh alternatif pengambilan keputusan. Oleh karena itu, umumnya dalam jangka pendek biaya variabel merupakan biaya relevan, kecuali beberapa jenis elemen biaya tetap yang dapat dihindarkan juga merupakan elemen biaya relevan.

Kelemahan Penentuan Harga Pokok Variabel

Menurut Mulyadi (2010:152), manfaat informasi yang dihasilkan oleh metode penentuan harga pokok variabel, berikut ini diuraikan kelemahan-kelemahan metode tersebut:

1. Pemisahan biaya-biaya ke dalam biaya variabel dan biaya tetap sebenarnya sulit dilaksanakan, karena jarang sekali suatu biaya benar-benar variabel dan benar-benar tetap. Suatu biaya digolongkan sebagai suatu biaya variabel jika asumsi berikut ini dipenuhi:
 - a. Bahwa barang atau jasa tidak berubah.
 - b. Bahwa metode dan prosedur produksi tidak berubah-ubah.
 - c. Bahwa tingkat efisiensi tidak berfluktuasi.Sedangkan biaya tetap dapat dibagi menjadi dua kelompok, yaitu:
 - a) Biaya tetap yang dalam jangka pendek dapat berubah, misalnya gaji manajer produksi, pemasaran, dan keuangan.
 - b) Biaya tetap yang dalam jangka panjang konstan, misalnya biaya depresiasi dan sewa kantor yang dikontrakkan untuk jangka panjang.
2. Metode penentuan harga pokok variabel dianggap tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim, sehingga laporan keuangan untuk kepentingan pajak dan masyarakat umum harus dibuat atas dasar metode penentuan harga pokok produk. Menurut pendukung penentuan harga pokok produk, jika biaya overhead pabrik tetap tidak diperhitungkan dalam harga pokok persediaan dan harga pokok penjualan akan menghasilkan informasi harga pokok produk yang tidak wajar. Biaya overhead pabrik tetap, seperti halnya biaya overhead pabrik variabel diperlukan untuk memproduksi dan oleh karena itu menurut metode penentuan harga pokok produk, harus dibebankan sebagai biaya produksi. Metode penentuan harga pokok variabel memang lebih ditujukan untuk memenuhi informasi bagi kepentingan internal perusahaan. Kelemahan ini dapat diatasi dengan mudah oleh metode penentuan harga pokok variabel dengan cara mengubah laporan rugi-laba penentuan harga pokok variabel ke dalam penentuan harga pokok produk.

3. Dalam metode penentuan harga pokok variabel, naik turunnya laba dihubungkan dengan perubahan-perubahan dalam penjualannya. Untuk perusahaan yang kegiatan usahanya bersifat musiman, penentuan harga pokok variabel akan menyajikan kerugian yang berlebih-lebihan dalam periode-periode tertentu, sedangkan dalam periode-periode lainnya akan menyajikan laba yang tidak normal.
4. Tidak diperhitungkannya biaya overhead pabrik tetap dalam persediaan dan harga pokok persediaan akan mengakibatkan nilai persediaan lebih rendah, sehingga akan mengurangi modal kerja yang dilaporkan untuk tujuan-tujuan analisis keuangan.

Konsep Standar Pelayanan Minimal (SPM)

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 65 Tahun 2005 tentang Penyusunan Standar Pelayanan Minimal (SPM) Bab 1 Ayat (6), menyatakan Standar Pelayanan Minimal adalah ketentuan tentang jenis dan mutu pelayanan dasar yang merupakan urusan wajib daerah yang berhak diperoleh setiap warga negara secara minimal. Ayat (7), indikator SPM adalah tolak ukur untuk prestasi kuantitatif dan kualitatif yang digunakan untuk menggambarkan besaran sasaran yang hendak dipenuhi dalam pencapaian suatu SPM tertentu, berupa masukan, proses, hasil, dan atau manfaat pelayanan. Ayat (8), pelayanan Dasar adalah jenis jenis pelayanan publik yang mendasar dan mutlak untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam kehidupan sosial, ekonomi, dan pemerintahan. Dalam penjelasan Pasal 39 Ayat (2), Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan Standar Pelayanan Minimal adalah tolak ukur kinerja dalam menentukan pencapaian jenis dan mutu pelayanan dasar yang merupakan urusan wajib daerah.

Landasan Hukum Standar Pelayanan Minimal Rumah Sakit

Rumah sakit sebagai salah satu fasilitas pelayanan kesehatan perorangan merupakan bagian dari sumber daya kesehatan yang sangat diperlukan dalam mendukung penyelenggaraan upaya kesehatan. Penyelenggaraan pelayanan kesehatan di rumah sakit mempunyai karakteristik dan organisasi yang sangat kompleks. Berbagai jenis tenaga kesehatan dengan perangkat keilmuan yang beragam, berinteraksi satu sama lain. Ilmu pengetahuan dan teknologi kedokteran yang berkembang sangat pesat dan perlu diikuti oleh standar, membuat semakin kompleksnya permasalahan di rumah sakit.

Adapun landasan hukum Standar Pelayanan Minimal :

1. Undang-undang Nomor 23 Tahun 1992 Tentang Kesehatan.
2. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
3. Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.
4. Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah.
5. Undang-undang Nomor 25 Tahun 2000 Tentang Program Pembangunan Nasional Tahun 2000-2005.
6. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2000 Tentang Kewenangan Pemerintah dan Kewenangan Provinsi sebagai Daerah Otonom.
7. Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Pembinaan dan Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.
8. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2003 Tentang Pedoman Organisasi Perangkat Daerah (Lembaran Negara Tahun 2001 Nomor 14, Tambahan Lembaran Negara Nomor 42621).

9. Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2004 Tentang Rencana Kerja Pemerintah.
10. Peraturan Presiden Nomor 9 Tahun 2005 Tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Kementrian Negara Republik Indonesia sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir kali dengan Peraturan Presiden Nomor 62 Tahun 2005.
11. Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
12. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2006 Tentang Pengolahan Keuangan Daerah.
13. Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tanggal 28 Desember 2005 Tentang Pedoman Penyusunan dan Penerapan Standar Pelayanan Minimum.
14. Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 28 Tahun 2004 Tentang Akuntabilitas Pelayanan Publik.
15. Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 61/Menkes/SK/I/ 2004 Tentang Pedoman Penyusunan Perencanaan Sumber Daya Manusia Kesehatan di Provinsi, Kabupaten/ Kota dan Rumah Sakit.
16. Surat Kontrak Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 228/Menkes/SK/III/2002 tentang Pedoman Penyusunan Standar Pelayanan Minimum Rumah Sakit yang Wajib Dilaksanakan Daerah.
17. Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 1575/Menkes/SK/II/2005 Tentang Organisasi dan Tata Kerja Departemen Kesehatan.
18. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 6 Tahun 2007 Tentang Petunjuk Teknis tentang Penyusunan dan Penetapan Standar Pelayanan Minimal.

Tujuan Standar Pelayanan Minimal

Menurut Keputusan Menteri Kesehatan Nomor 129/Menkes/SK/II /2008 sebagai instrumen pengendalian rumah sakit, maka Standar Pelayanan Minimum menjadi hal wajib dilaksanakan oleh unit-unit pelayanan yang ada, dengan tujuan:

- a. Menjamin hak masyarakat untuk menerima setiap jenis layanan yang disediakan rumah sakit dengan mutu tertentu yang dilakukan masing-masing unit pelayanan.
- b. Menentukan jumlah anggaran yang dibutuhkan dalam menyediakan suatu layanan sesuai klasifikasi rumah sakit, sehingga SPM dapat menjadi dasar penentuan kebutuhan pembiayaan dalam mengusulkan anggaran kepada Panitia Anggaran Daerah dan DPRD.
- c. Menentukan usulan perimbangan keuangan atau bantuan lain fungsi pelayanan kesehatan yang lebih adil dan transparan dari pemerintah pusat atau pihak lain.
- d. Meningkatkan akuntabilitas rumah sakit terhadap masyarakat. Sebaliknya, masyarakat dapat mengukur sejauh mana rumah sakit dapat memenuhi kewajibannya dalam menyediakan pelayanan.
- e. Memperjelas tugas pokok rumah sakit dan mendorong terwujudnya *checks and balances* yang efektif.
- f. Mendorong transparansi dan partisipasi masyarakat dalam proses penyelenggaraan pelayanan rumah sakit.

Indikator Penilaian Pelayanan Rumah Sakit

Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005) bahwa untuk menilai tingkat keberhasilan atau memberikan gambaran tentang keadaan pelayanan di rumah sakit biasanya dilihat dari berbagai segi yaitu :

- 1) Tingkat pemanfaatan sarana pelayanan kesehatan.
- 2) Mutu pelayanan.
- 3) Tingkat efisiensi pelayanan.

Indikator-indikator penilaian pelayanan rumah sakit bersumber dari data sensus harian rawat inap. Untuk itu diperlukan indikator-indikator pelayanan rumah sakit adalah sebagai berikut :

a. *Bed Occupancy Rate (BOR)*

BOR yaitu prosentase pemakaian tempat tidur pada suatu satuan waktu tertentu. Indikator ini memberikan gambaran tinggi rendahnya tingkat pemanfaatan dari tempat tidur suatu rumah sakit.

BOR sering disebut juga :

1. *Percent of Occupancy.*
2. *Occupancy Percent.*
3. *Occupancy Ratio.*

Periode penghitungan BOR ditentukan berdasarkan kebijakan internal rumah sakit, biasa bulanan, tribulan, semester, atau bahkan tahunan. Lingkup perhitungan BOR juga ditentukan berdasarkan kebijakan internal rumah sakit, misalnya BOR per bangsal atau BOR untuk lingkup rumah sakit (seluruh bangsal). Standar BOR yang ideal menurut Departemen Kesehatan (2005) adalah antara 60-85%. Angka ini tidak bisa langsung karena semakin tinggi nilai BOR berarti semakin tinggi pula penggunaan tempat tidur yang ada untuk perawatan pasien. Dan semakin rendah BOR berarti semakin sedikit tempat tidur yang digunakan untuk merawat pasien. Jumlah pasien yang sedikit ini bisa menimbulkan kesulitan pendapatan ekonomi bagi pihak rumah sakit. Dengan memperhatikan hal-hal tersebut diatas maka perlu adanya suatu nilai ideal yang menyeimbangkan kualitas medis, kepuasan pasien, keselamatan pasien, dan aspek pendapatan ekonomi bagi pihak rumah sakit.

Dalam penelitian ini *Bed Occupancy Rate* dilakukan dengan perhitungan sebagai berikut :

$$\text{Rumus} = \frac{\text{jumlah hari perawatan}}{\text{jumlah tempat tidur} \times \text{jumlah hari dalam satuan waktu}} \times 100$$

b. *Average Length Of Stay (Av LOS)*

Av LOS yaitu rata-rata lama rawat seorang pasien. Indikator ini disamping memberikan gambaran tingkat efisiensi juga dapat memberikan gambaran mutu pelayanan, apabila diterapkan pada diagnosis tertentu yang dijadikan hal yang perlu pengamatan lebih lanjut. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), secara umum nilai Av LOS yang ideal antara 6-9 hari.

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah lama perawatan}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

c. *Bed Turn Over (BTO)*

BTO yaitu frekuensi pemakaian tempat tidur, berapa kali dalam satu satuan waktu tertentu tempat tidur di rumah sakit terpakai. Indikator ini memberikan gambaran tingkat efisiensi dari pada pemakaian tempat tidur. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), idealnya dalam satu tahun, satu tempat tidur rata-rata dipakai 40-50 kali. Rumus perhitungan BTO adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}{\text{jumlah tempat tidur}}$$

d. *Turn Over Interval (TOI)*

TOI yaitu rata-rata, tempat tidur tidak ditempati saat terisi berikutnya. Indikator ini juga memberikan gambaran tentang tingkat efisiensi dari pada penggunaan tempat tidur. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), idealnya tempat tidur kosong tidak terisi pada kisaran 1-3 hari. Rumus perhitungan TOI adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah (tempat tidur x hari)} - \text{jumlah hari perawatan}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

e. *Gross Death Rate (GDR)*

GDR yaitu angka kematian umum untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar rumah sakit. Rumus perhitungan GDR adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah pasien mati seluruhnya}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

f. *Net Death Rate (NDR)*

NDR yaitu angka Kematian lebih dari 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar. Indikator ini memberikan gambaran mutu pelayanan di rumah sakit. Rumus perhitungan NDR adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah pasien mati lebih dari 48 jam dirawat}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

Biaya Rata-rata

Biaya rata-rata ialah biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pelayanan terhadap pasien. Biaya rata-rata tersebut terdiri dari 2 (dua) yaitu:

a. *Biaya Tenaga Kerja Langsung*

Biaya ini biasanya biaya yang termasuk jasa pelayanan. Jasa pelayanan adalah biaya yang dikeluarkan untuk jasa dokter dan para medis dalam melakukan tindakan terhadap pasien.

b. *Biaya Overhead Variabel*

- 1) *Biaya Makan Pasien*: Biaya yang dikeluarkan untuk makan dan minum untuk pasien rawat inap.
- 2) *Biaya Habis Pakai*: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membeli bahan-bahan medis penunjang pelayanan kesehatan yang masa pakainya relative singkat.

- 3) Biaya Listrik: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membayar pemakaian listrik.
- 4) Biaya Air: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membayar pemakaian air.
- 5) Biaya Pembersih dan Alat Kebersihan: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membeli pembersih dan alat kebersihan.

Dengan mengetahui total biaya, maka dapat menghitung biaya rata-rata yang diperlukan untuk operasional sebuah jenis kamar perhari perorang sebagai berikut:

Harga pokok kamar per hari per orang:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Harga pokok rawat inap selama setahun}}{\text{Jumlah hari rawat inap selama setahun}}$$

3. METODE PENELITIAN

Metode Penelitian

Menurut Sugiyono (2010:8), metode penelitian terdiri dari metode kuantitatif dan metode kualitatif.

1. Metode kuantitatif

Adalah metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu. Pengumpulan data bersifat kuantitatif/statistik, dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan.

2. Metode Kualitatif

Adalah analisis yang dilakukan terhadap data yang berupa informasi, uraian dalam bentuk bahasa prosa kemudian dikaitkan dengan data dari pihak karyawan atau instansi terkait untuk mendapatkan gambaran baru atau menguatkan gambaran yang sudah ada dan sebaliknya.

Berdasarkan uraian tersebut Penulis dalam penelitian ini menggunakan metode kuantitatif. Metode kuantitatif dalam penelitian ini yaitu, Penulis melakukan pengumpulan data yang berwujud angka-angka hasil perhitungan secara kuantitatif, berupa analisis laporan keuangan, dan data rekam medik.

Jenis Data Penelitian

Menurut Sugiyono (2010:137), dilihat dari sumbernya data yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

a. Data Primer

Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari sumber asli (tidak melalui media perantara) data primer dapat berupa opini subjek (orang) secara individual atau kelompok, hasil observasi terhadap suatu benda atau fisik, kejadian atau kegiatan, dan hasil pengujian.

b. Data Sekunder

Data sekunder adalah data yang diperoleh atau dikumpulkan peneliti dari berbagai sumber yang telah ada, biasanya sudah dalam publikasi-publikasi.

Dalam penelitian ini, Penulis menggunakan data sekunder yang diperoleh Penulis berupa keadaan umum, laporan keuangan operasional, dan laporan rekam medik pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin.

Teknik Pengumpulan Data

Menurut Subagyo (2006:37), ada beberapa prosedur pengumpulan data yang dapat digunakan oleh Penulis, yaitu :

1. Studi Kepustakaan (*library research*)

Yaitu teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan mempelajari masalah yang berhubungan dengan objek penelitian yang bersumber dari buku-buku, undang-undang, peraturan daerah dan literatur-literatur yang berhubungan dengan penelitian dan penunjang atas dasar teori yang digunakan dalam permasalahan penelitian ini.

2. Studi Lapangan (*field research*)

Yaitu data yang dikumpulkan secara langsung dengan melihat objek penelitian dilapangan sesuai dengan keadaan yang akan diteliti.

Adapun cara yang dipakai dalam penelitian lapangan ini adalah sebagai berikut:

- a. Wawancara (*interview*) dengan cara melakukan tanya jawab secara langsung dengan pihak-pihak yang dapat memberikan informasi dengan objek langsung penelitian dengan berlandaskan pada tujuan penelitian.
- b. Pengamatan (*observasi*) dengan cara melakukan pengamatan secara langsung dengan objek penelitian.
- c. Dokumentasi dengan cara bersumber dari dokumen yang telah terjadi yang ada hubungannya dengan objek penelitian.

Dalam penelitian ini, Penulis menggunakan teknik pengumpulan data yaitu studi lapangan dengan cara melakukan wawancara (*interview*), pengamatan (*observasi*) dan dokumentasi berupa dokumen-dokumen keuangan seperti biaya operasional, dan dokumen rekam medik seperti kunjungan pasien dan tarif kamar perhari rawat inap pada RSUD Sekayu selama Tahun 2017-2019. Kemudian melakukan wawancara dan pengamatan pada karyawan terkait yang ada pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin dan menyertakan studi kepustakaan sebagai pedoman dalam penelitian ini.

Teknik Analisis Data

Menurut Sugiyono (2010:147), teknik analisis data adalah suatu teknik yang digunakan untuk mengolah hasil penelitian guna memperoleh suatu kesimpulan. Pada penelitian ini Penulis menggunakan teknik analisis deskriptif kuantitatif. Teknik deskriptif kuantitatif yaitu dengan menghitung biaya rata-rata pelayanan pasien rawat inap dalam pemenuhan Standar Pelayanan Minimal Pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin, kemudian menganalisis tingkat pemanfaatan sarana pelayanan kesehatan, mutu pelayanan, dan tingkat efesiensi pelayanan yaitu dengan menghitung indikator-indikator penilaian pelayanan rumah sakit. Berikut ini teknik analisis data yang digunakan dalam indikator-indikator penilaian pelayanan rumah sakit.

a. *Bed Occupancy Rate (BOR)*

Perhitungan BOR ditentukan berdasarkan kebijakan internal rumah sakit, misalnya BOR per bangsal atau BOR untuk lingkup rumah sakit (seluruh bangsal). Indikator ini bersumber dari data harian rawat inap. Standar BOR yang ideal menurut Depertemen Kesehatan (2005) adalah antara 60-85%. Rumus BOR adalah sebagai berikut:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Jumlah hari perawatan RS}}{\text{Jumlah Tempat tidur} \times \text{Jumlah hari dalam satuan waktu}} \times 100$$

b. *Average Length Of Stay (Av LOS)*

Indikator memberikan gambaran tingkat efisiensi juga dapat memberikan gambaran mutu pelayanan, apabila diterapkan pada diagnosis tertentu yang dijadikan hal yang perlu pengamatan lebih lanjut. Indikator ini bersumber dari data harian rawat inap. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), secara umum nilai Av LOS yang ideal antara 6-9 hari. Rumus Av LOS adalah sebagai berikut:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Jumlah lama perawatan rumah sakit}}{\text{Jumlah pasien keluar hidup + mati}}$$

c. *Bed Turn Over (BTO)*

Indikator ini memberikan gambaran tingkat efisiensi dari pada pemakaian tempat tidur. Indikator ini bersumber dari data harian rawat inap. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), idealnya dalam satu tahun, satu tempat tidur rata-rata dipakai 40-50 kali. Rumus perhitungan BTO adalah sebagai berikut:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Jumlah pasien keluar Hidup + Mati}}{\text{Jumlah tempat tidur}}$$

d. *Turn Over Interval (TOI)*

Indikator ini memberikan gambaran tentang tingkat efisiensi dari pada penggunaan tempat tidur. Indikator ini bersumber dari data harian rawat inap. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), idealnya tempat tidur kosong tidak terisi pada kisaran 1-3 hari. Rumus perhitungan TOI adalah sebagai berikut:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Jumlah Tempat tidur x hari} - \text{Jumlah hari perawatahn}}{\text{Jumlah pasien keluar Hidup + Mati}}$$

e. *Gross Death Rate (GDR)*

GDR yaitu angka kematian umum untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar rumah sakit. Indikator ini bersumber dari data harian rawat inap. Rumus perhitungan GDR adalah sebagai berikut:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Jumlah pasien mati seluruhnya}}{\text{jumlah pasien keluar Hidup + Mati}}$$

f. *Net Death Rate (NDR)*

NDR yaitu angka Kematian lebih dari 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar. Indikator ini memberikan gambaran mutu pelayanan di Rumah Sakit. Dan indikator NDR bersumber dari data sensus harian rawat inap. Rumus perhitungan NDR adalah sebagai berikut:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Jumlah pasien mati lebih dari 48 jam dirawat}}{\text{Jumlah pasien keluar Hidup + Mati}}$$

g. Perhitungan Harga Biaya Rata-rata

Biaya rata-rata ialah biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pelayanan terhadap pasien. Perhitungan harga biaya rata-rata untuk biaya operasional sebuah jenis kamar perhari perorang sebagai berikut :

Harga pokok kamar per hari perorang:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Harga pokok rawat inap selama setahun}}{\text{jumlah hari rawat inap selama setahun}}$$

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Biaya Rata-rata Operasional Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin

1. Akumulasi Biaya Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu

Unsur-unsur biaya dari kegiatan operasional pasien rawat inap Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu untuk selanjutnya dijadikan acuan pengakumulasian biaya. Adapun periode data yang penulis gunakan adalah tiga tahun 2017-2019. Unsur-unsur biaya pasien rawat inap Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah:

- 1) Biaya Makan Pasien: Biaya yang dikeluarkan untuk makan dan minum untuk pasien rawat inap.
- 2) Biaya Habis Pakai: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membeli bahan-bahan medis penunjang pelayanan kesehatan yang masa pakainya relative singkat.
- 3) Biaya Listrik: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membayar pemakaian listrik.
- 4) Biaya Air: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membayar pemakaian air.
- 5) Biaya Pembersih dan Alat Kebersihan: Biaya yang dikeluarkan oleh rumah sakit untuk membeli pembersih dan alat kebersihan.
- 6) Jasa pelayanan: biaya yang dikeluarkan untuk jasa dokter dan paramedis dalam melakukan tindakan terhadap pasien.

Tabel 1
Daftar Unsur Biaya Operasional Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu
Tahun 2017-2019
(Dalam Rp)

No	Nama Biaya	2017	2018	2019
1.	Biaya makan pasien	1.555.168.736	1.224.491.500	1.016.123.297
2.	Biaya habis pakai	245.133.500	157.980.187	-
3.	Biaya air	69.351.000	101.242.000	121.272.000
4.	Biaya listrik	1.168.826.503	1.571.448.603	1.059.739.852
5.	Biaya pembersih atau alat kesehatan	-	1.375.273.500	243.487.986
Total		3.038.481.752	4.430.435.790	2.440.625.150

Sumber: Laporan keuangan RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

2. Identifikasi Biaya Rata-rata Per Pasien, Biaya Overhead Tetap dan Variabel

Untuk menentukan biaya rata-rata pasien rawat inap Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu dengan metode variabel costing, Penulis terlebih dahulu menerapkan klasifikasi biaya dengan mengidentifikasi biaya tersebut apakah termasuk biaya tetap atau biaya variabel menurut perilakunya dalam hubungannya dengan penambahan volume kegiatan.

Biaya rata-rata per pasien rumah sakit merupakan biaya yang terjadi untuk melaksanakan kegiatan pelayanan kesehatan terhadap pasien. Biaya ini terdiri dari biaya tenaga kerja langsung dan biaya overhead. Total biaya per pasien rawat inap Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah sebagai berikut:

Tabel 2
Daftar Unsur Biaya Operasional Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu
Tahun 2017-2019
(Dalam Rp)

Nama Biaya	2017	2018	2019
1. Biaya tenaga kerja langsung :			
- Jasa pelayanan	10.260.189.516	19.430.251.924	18.193.340.310
2. Biaya Operhead:			
- Biaya makan pasien	1.555.168.736	1.224.491.500	1.016.123.297
- Biaya habis pakai	245.133.500	157.980.187	-
- Biaya air	69.351.000	101.242.000	121.272.000
- Biaya listrik	1.168.826.503	1.571.448.603	1.059.739.852
- Biaya pembersih atau alat kesehatan	-	1.375.273.500	243.487.986
Total	13.298.671.268	23.860.687.714	20.633.965.460

Sumber: Laporan keuangan RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Sedangkan penggolongan biaya overhead tetap dan overhead variabel dilakukan berdasarkan perilakunya dalam hubungannya dengan penambahan volume kegiatan, apakah biaya overhead tersebut berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan atau tidak. Apabila biaya overhead tersebut berubah sebanding dengan perubahan volume kegiatan maka dikategori sebagai biaya variabel. Dan jika sebaliknya maka akan dikategorikan sebagai biaya overhead tetap.

Tabel 3
Biaya Overhead Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu
Tahun 2017-2019
(Dalam Rp)

Unsur-unsur biaya	2017	2018	2019	Biaya overhead variabel
Biaya makan pasien	1.555.168.736	1.224.491.500	1.016.123.297	√
Biaya habis pakai	245.133.500	157.980.187	-	√
Biaya air	69.351.000	101.242.000	121.272.000	√
Biaya listrik	1.168.826.503	1.571.448.603	1.059.739.852	√
Biaya pembersih atau alat kesehatan	-	1.375.273.500	243.487.986	√

Sumber: Laporan keuangan RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

3. Perhitungan Biaya Rata-rata

Karena Penulis menggunakan *variable costing* maka biaya yang diperhitungkan ke dalam biaya rata-rata adalah semua biaya yang bersifat variabel. Dengan demikian, harga biaya rata-rata menurut metode *variabel costing* terdiri dari unsur biaya sebagai berikut:

Tabel 4
Biaya Rata-rata Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu
Tahun 2017-2019

	2017	2018	2019
Biaya tenaga kerja langsung:			
- Jasa pelayanan	10.260.189.516	19.430.251.924	18.193.340.310
Biaya overhead variabel:			
- Biaya makan pasien	1.555.168.736	1.224.491.500	1.016.123.297
- Biaya habis pakai	245.133.500	157.980.187	-
- Biaya air	69.351.000	101.242.000	121.272.000
- Biaya listrik	1.168.826.503	1.571.448.603	1.059.739.852
- Biaya pembersih atau alat kesehatan	-	1.375.273.500	243.487.986
Total biaya	13.298.671.268	23.860.687.714	20.633.965.460

Sumber: Laporan keuangan RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Dengan mengetahui total biaya rawat inap rumah sakit, maka Penulis dapat menghitung biaya rata-rata yang diperlukan untuk operasional sebuah jenis kamar per hari per orang sebagai berikut:

Harga pokok kamar per hari per orang:

$$\text{Rumus} = \frac{\text{Harga pokok rawat inap selama setahun}}{\text{Jumlah hari rawat inap selama setahun}}$$

Perhitungan biaya rata-rata pelayanan pasien rawat inap:

a) Tahun 2017

$$\begin{aligned} \text{Rumus} &= \frac{\text{Harga pokok rawat inap selama setahun}}{\text{Jumlah hari rawat inap selama setahun}} \\ &= \frac{13.298.671.268}{365 \text{ hari}} = 36.434.715,80 \end{aligned}$$

b) Tahun 2018

$$\begin{aligned} \text{Rumus} &= \frac{\text{Harga pokok rawat inap selama setahun}}{\text{Jumlah hari rawat inap selama setahun}} \\ &= \frac{23.860.687.714}{365 \text{ hari}} = 65.371.747,16 \end{aligned}$$

c) Tahun 2019

$$\begin{aligned} \text{Rumus} &= \frac{\text{Harga pokok rawat inap selama setahun}}{\text{Jumlah hari rawat inap selama setahun}} \\ &= \frac{20.633.965.460}{365 \text{ hari}} = 56.531.412,22 \end{aligned}$$

Berdasarkan hasil perhitungan biaya rata-rata di atas dapat dibuat tabel sebagai berikut :

Tabel 5
Perhitungan Biaya Rata-rata RSUD Sekayu
Tahun 2017-2019

Tahun	Harga pokok rawat inap selama setahun	Jumlah hari rawat inap selama setahun	Biaya rata-rata
2017	Rp. 36.434.715,80	365	Rp. 13.298.671.268
2018	Rp. 65.371.747,16	365	Rp. 23.860.687.714
2019	Rp. 56.531.412,22	365	Rp. 20.633.965.460
			Rp. 57.793.324.442 /3
Rata-rata			Rp. 19.264.441.481

Sumber : Rekapitulasi Perhitungan Biaya rata-rata RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Berdasarkan Tabel 5 perhitungan biaya rata-rata Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu. Dapat dilihat bahwa biaya rata-rata pada Tahun 2017 Rp. 13.298.671.268, pada Tahun 2018 meningkat sebesar Rp. 23.860.687.714, dan pada Tahun 2019 menurun sebesar Rp. 20.633.965.460, sedangkan rata-rata pada Tahun 2017-2019 adalah Rp. 19.264.441.481. Hal ini disebabkan biaya rata-rata pada tahun 2017 dan

2019, mengalami peningkatan dan penurunan, dikarenakan biaya tersebut dari kegiatan operasional rumah sakit yang dihasilkan dari pendapatan pasien rawat inap. Penurunan yang terjadi pada Tahun 2017-2019, disebabkan oleh kinerja pelayanan yang diberikan belum memenuhi standar pelayanan minimal sepenuhnya. Apabila kinerja pelayanan sesuai dengan standar, maka pasien rawat inap akan sangat puas. Harapan pasien dapat dibentuk oleh pengalaman masa lampau, komentar dari kerabatnya serta janji dan informasi dari berbagai media. Pasien yang puas akan setia lebih lama, kurang sensitif terhadap harga dan memberi komentar yang baik tentang rumah sakit tersebut.

Indikator-indikator Penilaian Pelayanan Minimal pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu

Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005) bahwa untuk menilai tingkat keberhasilan atau memberikan gambaran tentang keadaan pelayanan di rumah sakit biasanya dilihat dari berbagai segi yaitu :

- 1). Tingkat pemanfaatan sarana pelayanan kesehatan.
- 2). Mutu pelayanan.
- 3). Tingkat efisiensi pelayanan.

Indikator-indikator pelayanan ini bersumber dari data sensus harian rawat inap. Untuk itu diperlukan indikator-indikator pelayanan rumah sakit adalah sebagai berikut :

a. *Bed Occupancy Rate (BOR)*

BOR yaitu prosentase pemakaian tempat tidur pada satu satuan waktu tertentu. Indikator ini memberikan gambaran tinggi rendahnya tingkat pemanfaatan dari tempat tidur suatu rumah sakit. Periode penghitungan BOR ditentukan berdasarkan kebijakan internal rumah sakit, biasa bulanan, triwulan, semester, atau bahkan tahunan. Lingkup perhitungan BOR juga ditentukan berdasarkan kebijakan internal rumah sakit, misalnya BOR per bangsal atau BOR untuk lingkup rumah sakit (seluruh bangsal).

Dalam penelitian ini *Bed Occupancy Rate* dilakukan dengan perhitungan sebagai berikut :

$$\text{Rumus} = \frac{\text{jumlah hari perawatan}}{\text{jumlah tempat tidur} \times \text{jumlah hari dalam satuan waktu}} \times 100$$

Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), nilai ideal untuk BOR yang disarankan adalah 60-85%. Indikator-indikator BOR tersebut bersumber dari data sensus harian rawat inap.

Perhitungan rasio BOR

a) Tahun 2017

$$\text{BOR} = \frac{\text{Jumlah hari perawatan}}{\text{Jumlah tempat tidur} \times \text{jumlah hari dalam satuan waktu}} \times 100\%$$

$$\text{BOR} = \frac{50.776}{166 \times 365} \times 100\%$$

$$\text{BOR} = 83,80\%$$

b) Tahun 2018

$$\text{BOR} = \frac{\text{Jumlah hari perawatan}}{\text{Jumlah tempat tidur} \times \text{jumlah hari dalam satuan waktu}} \times 100\%$$

$$\text{BOR} = \frac{55.601}{166 \times 365} \times 100\%$$

$$\text{BOR} = 91,76\%$$

c) Tahun 2019

$$\text{BOR} = \frac{\text{Jumlah hari perawatan}}{\text{Jumlah tempat tidur} \times \text{jumlah hari dalam satuan waktu}} \times 100\%$$

$$\text{BOR} = \frac{58.619}{166 \times 365} \times 100\%$$

$$\text{BOR} = 96,74\%$$

Berdasarkan hasil perhitungan rasio BOR di atas dapat dirangkum dalam tabel rekapitulasi sebagai berikut :

Tabel 6
Rekapitulasi Perhitungan Rasio BOR RSUD Sekayu
Tahun 2017-2019

Tahun	Jumlah hari perawatan	Jumlah tempat tidur x jumlah hari	Rasio BOR x 100%
2017	50.776	66 x 365	= 0,8380 x 100%= 83,80%
2018	55.601	166 x 365	= 0,9176 x 100%= 91,76%
2019	58.619	166 x 365	= 0,9674 x 100%= 96,74%
Rata-rata			272,3% /3= 90,8%

Sumber : Rekapitulasi Perhitungan Rasio BOR RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Berdasarkan Tabel 6 rekapitulasi perhitungan rasio BOR untuk pemenuhan Standar Pelayanan Minimal pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu, dapat dilihat bahwa rasio BOR pada Tahun 2017 sebesar 83,80%, Tahun 2018 rasio BOR sebesar 91,76%, dan pada Tahun 2019 rasio BOR sebesar 96,74%, sedangkan pada Tahun 2017-2019, rata-rata BOR Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 90,8%. Hal ini berarti bahwa indikator penilaian pelayanan minimal Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin menunjukkan presentase pemakaian tempat tidur yang sangat baik dilihat dari rata-rata rasio BOR. Sedangkan nilai ideal rata-rata BOR, menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005) adalah 60-85%.

b. *Average Length Of Stay (Av LOS)*

Av LOS yaitu rata-rata lama rawat seorang pasien. Indikator ini selain gambaran tingkat efisiensi juga dapat memberikan gambaran mutu pelayanan,

apabila diterapkan pada diagnosis tertentu yang dijadikan dasar untuk pengamatan lebih lanjut. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), nilai Av LOS yang ideal antara 6-9 hari. Indikator Av LOS bersumber dari data sensus harian rawat inap. Rumus perhitungan Av LOS adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah lama perawatan}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

Perhitungan Av LOS:

a) Tahun 2017

$$\text{Rasio Av LOS} = \frac{\text{Jumlah lama perawatan}}{\text{Jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio Av LOS} = \frac{38.648}{12.041 + 494} = 3 \text{ hari}$$

b) Tahun 2018

$$\text{Rasio Av LOS} = \frac{\text{Jumlah lama perawatan}}{\text{Jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio Av LOS} = \frac{41.453}{13.981 + 598} = 3 \text{ hari}$$

c) Tahun 2019

$$\text{Rasio Av LOS} = \frac{\text{Jumlah lama perawatan}}{\text{Jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio Av LOS} = \frac{44.092}{14.638 + 695} = 3 \text{ hari}$$

Berdasarkan hasil perhitungan rasio Av LOS di atas dapat dirangkum dalam tabel rekapitulasi sebagai berikut:

Tabel 7
Rekapitulasi Perhitungan Rasio Av LOS RSUD Sekayu
Tahun 2017-2019

Tahun	Jumlah lama perawatan	Jumlah pasien keluar (Hidup +Mati)	Rasio Av LOS
2017	38.648	12.041 + 494	= 3 hari
2018	41.453	13.981 + 598	= 3 hari
2019	44.092	14.638 + 695	= 3 hari
Rata-rata			9/3= 3 hari

Sumber : Rekapitulasi Perhitungan Rasio Av LOS RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Berdasarkan Tabel 7 rekapitulasi perhitungan rasio Av LOS Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin, dapat dilihat bahwa pada Tahun 2017 Av LOS Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 3 hari, pada Tahun 2018 adalah 3 hari, dan pada Tahun 2019 adalah 3 hari lama pasien dirawat. Rata-rata Av LOS Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin dari Tahun 2017 sampai dengan Tahun 2019 adalah 3 hari. Hal ini berarti bahwa rasio Av LOS pada Tahun 2017-2019, tidak efisien menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), yang berdasarkan dari indikator-indikator pelayanannya. Sedangkan menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), rata-rata nilai ideal Av LOS adalah 6-9 hari rata-rata lama rawat seorang pasien.

c. *Bed Turn Over (BTO)*

BTO yaitu frekuensi pemakaian tempat tidur, berapa kali dalam satu satuan waktu tertentu tempat tidur di rumah sakit terpakai. Indikator ini memberikan gambaran tingkat efisiensi dari pada pemakaian tempat tidur. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), Idealnya dalam satu tahun, satu tempat tidur rata-rata dipakai 40-50 kali. Indikator BTO ini bersumber dari data sensus harian rawat inap. Rumus perhitungan BTO adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}{\text{jumlah tempat tidur}}$$

Perhitungan rasio BTO:

a) Tahun 2017

$$\text{Rasio BTO} = \frac{\text{Jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}{\text{Jumlah tempat tidur}}$$

$$\text{Rasio BTO} = \frac{12.041 + 494}{166} = 76 \text{ kali}$$

b) Tahun 2018

$$\text{Rasio BTO} = \frac{\text{Jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}{\text{Jumlah tempat tidur}}$$

$$\text{Rasio BTO} = \frac{13.981 + 598}{166} = 88 \text{ kali}$$

c) Tahun 2019

$$\text{Rasio BTO} = \frac{\text{Jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}{\text{Jumlah tempat tidur}}$$

$$\text{Rasio BTO} = \frac{14.638 + 695}{166} = 92 \text{ kali}$$

Berdasarkan hasil perhitungan rasio BTO di atas dapat dirangkum dalam tabel rekapitulasi sebagai berikut :

Tabel 8
Rekapitulasi Perhitungan Rasio BTO RSUD Sekayu
Tahun 2017-2019

Tahun	Jumlah pasien keluar (Hidup +Mati)	Jumlah tempat tidur	Rasio BTO
2017	12.041 + 494	166	= 76 kali
2018	13.981 + 598	166	= 88 kali
2019	14.638 + 695	166	= 92 kali
Rata-rata			256/3=85 kali

Sumber : Rekapitulasi Perhitungan Rasio BTO RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Berdasarkan Tabel 8 rekapitulasi perhitungan rasio BTO Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin, dapat dilihat bahwa pada Tahun 2017, BTO Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 76 kali pemakaian tempat tidur, pada Tahun 2018 adalah 88 kali pemakaian tempat tidur, dan pada Tahun 2019 adalah 92 kali pemakain tempat tidur. Rata-rata Rasio BTO pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin dari Tahun 2017 sampai dengan Tahun 2019 adalah 85 kali dalam satu satuan pemakaian tempat tidur. Hal ini berarti bahwa rasio BTO pada Tahun 2017-2019, untuk satu tahun, satu pemakaian tempat tidur melebihi indikator penilaian pelayanan minimal pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu. Sedangkan menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), rata-rata nilai ideal BTO adalah 40-50 kali dalam satu tahun, satu pemakaian tempat tidur.

d. *Turn Over Interval (TOI)*

TOI yaitu rata-rata, tempat tidur tidak ditempati saat terisi berikutnya. Indikator ini juga memberikan gambaran tentang tingkat efesiensi dari pada penggunaan tempat tidur. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), idealnya tempat tidur kosong tidak terisi pada kisaran 1-3 hari. Indikator-indikator TOI bersumber dari data sensus harian rawat inap. Rumus perhitungan TOI adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah (tempat tidur x hari)} - \text{jumlah hari perawatan}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

Perhitungan rasio TOI:

a) Tahun 2017

$$\text{Rasio TOI} = \frac{\text{Jumlah (tempat tidur x hari)} - \text{jumlah hari perawatan}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio TOI} = \frac{166 \times 365 - 38648}{12.041 + 494} = 2 \text{ hari}$$

b) Tahun 2018

$$\text{Rasio TOI} = \frac{\text{Jumlah (tempat tidur x hari)} - \text{jumlah hari perawatan}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio TOI} = \frac{166 \times 365 - 55.601}{13.981 + 598} = 1 \text{ hari}$$

c) Tahun 2019

$$\text{Rasio TOI} = \frac{\text{Jumlah (tempat tidur x hari) - jumlah hari perawatan}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio TOI} = \frac{166 \times 365 - 58.619}{14.638 + 695} = 1 \text{ hari}$$

Berdasarkan hasil perhitungan rasio TOI di atas dapat dirangkum dalam tabel rekapitulasi sebagai berikut :

Tabel 9
Rekapitulasi Perhitungan Rasio TOI RSUD Sekayu
Tahun 2017-2019

Tahun	Jumlah(tempat tidur x hari)- jumlah hari perawatan	Jumlah pasien keluar (Hidup +Mati)	Rasio TOI
2017	166 x 365 – 38.648	12.041 +494	= 2 hari
2018	166 x 365 – 55.601	13.981 + 598	= 1 hari
2019	166 x 365 – 58.619	14.638 + 695	= 1 hari
Rata-rata			4/3= 1 hari

Sumber : Rekapitulasi Perhitungan Rasio TOI RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Berdasarkan Tabel 9 rekapitulasi perhitungan rasio TOI Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin. Dapat dilihat bahwa pada Tahun 2017 TOI Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 2 (dua) hari kisaran tempat tidur kosong tidak terisi , pada Tahun 2018 adalah 1 (satu) hari kisaran tempat tidur kosong tidak terisi, dan pada Tahun 2019 adalah 1 (satu) hari kisaran tempat tidur tidak terisi. Rata-rata Rasio TOI pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin dari Tahun 2017 sampai dengan Tahun 2019 adalah 1 (satu) hari tempat tidur tidak terisi. Hal ini berarti bahwa rasio TOI pada Tahun 2017-2019, untuk tempat tidur tidak terisi sudah memenuhi indikator penilaian pelayanan minimal pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu. Sedangkan menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), rata-rata nilai ideal TOI adalah kisaran 1-3 hari untuk tempat tidur kosong tidak terisi.

e. *Gross Death Rate (GDR)*

GDR yaitu angka kematian umum untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar rumah sakit. Indikator-indikator GDR bersumber dari data sensus harian rawat inap. Rumus GDR adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah pasien mati seluruhnya}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

Perhitungan rasio GDR:

a) Tahun 2017

$$\text{Rasio GDR} = \frac{\text{Jumlah pasien mati seluruhnya}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio GDR} = \frac{494}{12.041 + 494} = 1 \text{ orang}$$

b) Tahun 2018

$$\text{Rasio GDR} = \frac{\text{Jumlah pasien mati seluruhnya}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio GDR} = \frac{598}{13.981 + 598} = 1 \text{ orang}$$

c) Tahun 2019

$$\text{Rasio GDR} = \frac{\text{Jumlah pasien mati seluruhnya}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio GDR} = \frac{695}{14.638 + 695} = 1 \text{ orang}$$

Berdasarkan hasil perhitungan rasio GDR di atas dapat dirangkum dalam tabel rekapitulasi sebagai berikut :

Tabel 10
Rekapitulasi Perhitungan Rasio GDR RSUD Sekayu
Tahun 2017-2019

Tahun	Jumlah pasien mati seluruhnya	Jumlah pasien keluar (Hidup +Mati)	Rasio GDR
2017	494	12.041 + 494	1 orang
2018	598	13.982 + 598	1 orang
2019	695	14.638 + 695	1 orang
Rata-rata			3/3=1 orang

Sumber : Rekapitulasi Perhitungan Rasio GDR RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Berdasarkan Tabel 10 rekapitulasi perhitungan GDR Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin, dapat dilihat bahwa pada Tahun 2017 GDR Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 1 (satu) orang, pada Tahun 2018 adalah 1 (satu) orang, dan pada Tahun 2019 adalah 1 (satu) orang. Hal ini berarti bahwa perhitungan GDR pada Tahun 2017-2019, Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 1 (satu) orang untuk kematian dalam tiap 1000 penderita keluar rumah sakit, sedangkan menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), rata-rata rasio GDR adalah 1 (satu) orang untuk kematian dalam tiap 1000 penderita keluar rumah sakit.

f. *Net Death Rate (NDR)*

NDR yaitu angka kematian lebih dari 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar. Indikator ini memberikan gambaran mutu pelayanan di rumah sakit. Indikator-indikator NDR bersumber dari data sensus harian rawat inap. Rumus perhitungan NDR adalah sebagai berikut:

$$\text{rumus} = \frac{\text{jumlah pasien mati lebih dari 48 jam dirawat}}{\text{jumlah pasien keluar (Hidup + Mati)}}$$

Perhitungan rasio NDR:

a) Tahun 2017

$$\text{Rasio NDR} = \frac{\text{Jumlah pasien mati lebih dari 48 jam dirawat}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio NDR} = \frac{112}{12.041 + 494} = 1 \text{ orang}$$

b) Tahun 2018

$$\text{Rasio NDR} = \frac{\text{Jumlah pasien mati lebih dari 48 jam dirawat}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio NDR} = \frac{132}{13.981 + 598} = 1 \text{ orang}$$

c) Tahun 2019

$$\text{Rasio NDR} = \frac{\text{Jumlah pasien mati lebih dari 48 jam dirawat}}{\text{Jumlah pasien (Hidup + Mati)}}$$

$$\text{Rasio NDR} = \frac{200}{14.638 + 695} = 1 \text{ orang}$$

Berdasarkan hasil perhitungan rasio NDR di atas dapat dirangkum dalam tabel rekapitulasi sebagai berikut:

Tabel 11
Rekapitulasi Perhitungan Rasio NDR RSUD Sekayu
Tahun 2017-2019

Tahun	Jumlah pasien mati lebih dari 48 jam	Jumlah pasien keluar (Hidup +Mati)	Rasio NDR
2017	112	12.041 + 494	1 orang
2018	132	13.983 + 598	1 orang
2019	200	14.638 + 695	1 orang
Rata-rata			3/3=1orang

Sumber : Rekapitulasi Perhitungan Rasio NDR RSUD Sekayu, Tahun 2019, data diolah

Berdasarkan Tabel 11 rekapitulasi perhitungan NDR Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin. Dapat dilihat bahwa pada Tahun 2017 NDR Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 1 (satu) orang, pada Tahun 2018 adalah 1 (satu) orang, dan pada Tahun 2019 adalah 1 (satu) orang. Hal ini berarti bahwa perhitungan NDR pada Tahun 2017-2019, Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu adalah 1 (satu) orang angka kematian lebih dari 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar, sedangkan menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (2005), rata-rata rasio NDR adalah 1 (satu) orang angka kematian lebih dari 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1000 penderita keluar.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Dari hasil pembahasan pada bab sebelumnya dapat disimpulkan :

1. Analisis perhitungan biaya rata-rata pelayanan pasien rawat inap dalam pemenuhan standar pelayanan minimal pada Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu kabupaten Musi Banyuasin pada tahun 2018 mengalami peningkatan karena biaya overheadnya lebih kecil dari biaya tenaga kerja langsung. Sedangkan pada tahun 2019 mengalami penurunan disebabkan oleh kinerja jasa pelayanan yang diberikan tidak memenuhi standar pelayanan minimal.
2. Pemenuhan standar pelayanan minimal dalam indikator penilaian pelayanan minimal Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu sudah cukup memenuhi standar pelayanan minimal dilihat dari perhitungan indikator penilaian pelayanannya.

Saran

Adapun saran yang dapat dikemukakan Penulis, yaitu sebagai berikut:

1. Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin dapat menggunakan perhitungan biaya rata-rata pelayanan pasien rawat inap dalam pemenuhan standar pelayanan minimal sebagai salah satu metode yang dapat digunakan untuk meningkatkan pelayanan kesehatan, fasilitas dan kemudahan agar pasien dapat merasa lebih nyaman.
2. Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin diharapkan memenuhi standar pelayanan minimal.
3. Pemenuhan standar pelayanan minimal Rumah Sakit Umum Daerah Sekayu Kabupaten Musi Banyuasin harus memenuhi prinsip-prinsip lainnya dan standar yang telah dibuat, rumah sakit tidak boleh membedakan masyarakat dalam pemberian pelayanan sehingga pasien maupun keluarga merasa nyaman dan diperhatikan.

DAFTAR PUSTAKA

- Hansen, Mowen. 2008. *Manajemen Biaya: Akuntansi dan Pengendalian*. Buku Satu. Edisi Pertama. Jakarta: Salemba Empat.
- Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 129/Menkes/Sk/II/2008 Tentang Standar Pelayanan Minimal Rumah Sakit. Jakarta: Depkes RI.
- Mulyadi. 2010. *Akuntansi Biaya*. Edisi lima. Jakarta: Salemba Empat.
- Renyowijoyo Muindro. 2010. *Akuntansi Sektor Publik Organisasi Non laba*. Edisi Lima. Jakarta: Salemba Empat.
- Sabarguna, B.S. 2003. *Sistem Informasi Rumah Sakit*. Yogyakarta: Gama Pers.
- Subagyo, P. Joko. 2006. *Metode Penelitian dalam Teori dan Praktek*. Jakarta: Rineke Cipta.
- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Alfabeta: Bandung.
- William K. Carter . 2009. *Akuntansi Biaya*. Buku 1. Edisi 14. Jakarta: Salemba Empat.