

IDENTIFIKASI PERMASALAHAN PENERAPAN POLA PENGELOLAAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM DAERAH (PPK BLUD)-STUDI KASUS PADA RUMAH SAKIT PERMATA DAN RUMAH SAKIT BERLIAN

Trie Nadilla¹, Hasan Basri², Heru Fahlevi³

¹⁾Magister Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Syiah Kuala Banda Aceh

***Abstract:** The objective of this research is to define the implementation at PPK-BLUD in two selected public hospitals. The method of research is qualitative descriptive with case study approach at Permata Hospital and Berlian Hospital. Data collection technique involved interview, observation and documentation. Semi structure interviews were the main tool used for collecting data. The primary interviewees were the service staff, finance staff, budgeting staff. Result of research showed hospitals were not able to present information comprehensive accounting because the financial statements resulting from different bases of financial reporting accrual basis while the budget on a cash basis, limited human resources which have the capability of qualified and lack of management commitment to apply the concept of BLUD as a business entity.*

***Keywords:** New Public Management, Flexibilities, PPK BLUD, Hospital*

Abstrak: Tujuan penelitian ini untuk mengidentifikasi permasalahan pola pengelolaan keuangan daerah badan layanan umum daerah (PPK BLUD) pada dua rumah sakit pemerintah. Metode penelitian yang digunakan ialah deskriptif kualitatif dengan pendekatan studi kasus pada RSUD Permata dan RSUD Berlian. Adapun teknik pengumpulan data penelitian yaitu dengan wawancara, observasi dan dokumentasi. Sumber data utama dalam penelitian ini ialah wawancara semi terstruktur. Pihak yang diwawancarai ialah bagian pelayanan, bagian keuangan, bagian anggaran. Hasil penelitian menunjukkan rumah sakit tidak mampu menyajikan informasi akuntansi yang komprehensif karena laporan keuangan dihasilkan dari basis yang berbeda pelaporan keuangan berbasis akrual sementara anggaran berbasis kas, terbatasnya sumber daya manusia yang memiliki kapabilitas yang mumpuni dan kurangnya komitmen manajemen untuk menerapkan konsep BLUD sebagai entitas bisnis.

Kata kunci : New Public Management, Fleksibilitas, PPK BLUD, Rumah Sakit.

PENDAHULUAN

Pelayanan kesehatan di Indonesia masih tertinggal jauh dibandingkan negara-negara ASEAN lainnya seperti Malaysia dan Singapura. Layanan yang diberikan rumah sakit di kedua negara tersebut mampu menggabungkan antara layanan rumah sakit dengan paket wisata pasien (Haryanto, 2009). Aspek kualitas layanan mempengaruhi pasien untuk berobat atau memilih rumah sakit. Biaya kesehatan yang cenderung

meningkat juga menyebabkan fenomena tersendiri bagi rumah sakit pemerintah karena segmen layanan kesehatan rumah sakit pemerintah untuk kalangan menengah ke bawah.

Akibatnya rumah sakit diharapkan menjadi rumah sakit yang murah dan bermutu. Kondisi tersebut membuat rumah sakit pemerintah dituntut untuk melayani masyarakat kelas menengah ke bawah dengan keterbatasan sumber dana serta berbagai aturan dan panjangnya birokrasi yang

dihadapi (Agussalaim, 2013).

Oleh karena itu, untuk mengatasi permasalahan tersebut, tentunya dibutuhkan manajerialisme dalam organisasi sektor publik karena adanya tuntutan masyarakat yang semakin besar agar sektor publik bisa menghasilkan produk (barang/jasa) yang memiliki kualitas yang lebih baik atau minimal sama dengan yang dihasilkan sektor swasta.

Istilah Badan Layanan Umum (BLU) atau Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) mulai diketahui pada tahun 2004 sebagaimana terdapat pada Pasal 1 UU No.1/2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Peraturan Pemerintah (PP) No 23 Tahun 2005 dan revisi UU Rumah Sakit No. 44 Tahun 2009 yang mengamanatkan bahwa Rumah Sakit harus menjadi Badan Layanan Umum (BLU).

Oleh karenanya, pemerintah memberikan sejumlah fleksibilitas untuk instansi yang menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan BLU (selanjutnya disingkat PPK BLU) antara lain dalam pelaksanaan anggaran, termasuk pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, dan pengadaan barang/jasa pengelolaan barang, pengelolaan piutang, utang, investasi, pemanfaatan surplus, dan remunerasi. Penerapan BLU rumah sakit diharapkan dapat meningkatkan profesionalisme, mendorong *entrepreneureship*, transparansi dan akuntabilitas dalam rangka pelayanan publik.

Rumah sakit di Provinsi Aceh yang sudah berubah status menjadi Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) sejumlah 14 rumah sakit dari total 27 rumah sakit pemerintah di Provinsi Aceh

(ARSADA, 2014). Hal ini menunjukkan masih ada sekitar 48% rumah sakit di Provinsi Aceh yang belum berubah status menjadi BLUD.

Berdasarkan latar belakang dan uraian diatas maka dalam penelitian ini peneliti mengambil judul “Identifikasi Permasalahan Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Permata dan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Berlian”.

KAJIAN KEPUSTAKAAN DAN KERANGKA PEMIKIRAN

New Public Management

NPM merupakan teori manajemen publik yang beranggapan bahwa praktik manajemen sektor swasta adalah lebih baik dibandingkan dengan praktik manajemen pada sektor publik. Oleh karena itu, untuk memperbaiki kinerja sektor publik perlu diadopsi beberapa praktik dan teknik manajemen yang diterapkan di sektor swasta ke dalam organisasi sektor publik, seperti pengadopsian mekanisme pasar, kompetisi tender (Compulsory Competitive Tendering-CCT), dan privatisasi perusahaan-perusahaan publik (Broadbent & Guthrie, 1992:35). Sedangkan menurut Painter (2006:26) mendefinisikan “new public management sebagai filosofi manajemen yang berfokus pada perubahan praktis pengelolaan sektor publik terhadap praktik swasta lebih banyak dengan akuntabilitas berfokus pada hasil daripada proses”.

Teori Agensifikasi

Agensifikasi merupakan bagian dari konsep NPM. Tujuan NPM adalah menciptakan layanan

public menjadi lebih responsive, fokus terhadap kepuasan konsumen daripada sistem birokrasi (Araujo 2000:1). Akibatnya, pergeseran fokus dalam penyediaan pelayanan publik kepada masyarakat tentu membutuhkan tingkat fleksibilitas yang lebih tinggi dari seorang manajer publik. Berdasarkan persyaratan bahwa, praktisi dalam administrasi publik berusaha mencari solusi atas permasalahan tersebut. Salah satu konsep yang ditawarkan adalah pembentukan organisasi semi-otonom untuk memberikan layanan publik dan barang publik.

Badan Layanan Umum (BLU)

Kebijakan pemerintah untuk menerapkan model agensifikasi (agencification) ditetapkan dalam Undang-undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang menekankan basis kinerja dalam penganggaran dan memberi landasan yang penting bagi orientasi baru tersebut di Indonesia. Selanjutnya dalam Undang-undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Bab XII Pasal 68 dan 69, menerangkan bahwa instansi pemerintah yang tugas pokok dan fungsinya memberikan pelayanan kepada masyarakat dapat menerapkan pola pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan menonjolkan produktivitas, efisiensi dan efektivitas.

Adapun Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum yang bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, serta Peraturan Menteri Dalam Negeri

Nomor 61 tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) pasal 1 menyatakan bahwa Badan Layanan Umum Daerah yang selanjutnya disingkat BLUD adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah atau Unit Kerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di lingkungan pemerintah daerah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan, dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Sistem Akuntansi Badan Layanan Umum (BLU)

Akuntansi dan laporan keuangan BLUD diselenggarakan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) sesuai dengan jenis layanannya. Dalam hal ini tidak terdapat standar akuntansi keuangan, BLUD dapat menerapkan standar akuntansi industri yang spesifik setelah mendapat persetujuan dari Menteri Keuangan. Selanjutnya dalam rangka pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan dan kegiatan pelayanan BLUD menyusun dan menyajikan laporan keuangan dari laporan kinerja.

Laporan keuangan yang disusun meliputi laporan realisasi anggaran/laporan operasional (dapat dalam bentuk laporan aktivitas/laporan surplus defisit), neraca, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan, disertai laporan mengenai kinerja. Laporan keuangan BLUD merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan pertanggungjawaban keuangan SKPD. Penggabungan laporan keuangan BLUD

pada laporan keuangan SKPD dilakukan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan.

Selain itu, dengan adanya standar akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan, BLU mengalami kesulitan karena harus menyelenggarakan dua sistem pelaporan. Untuk menyederhanakan pelaporan keuangan BLU, serta sejalan dengan penerapan akuntansi berbasis akrual, maka KSAP menyusun konsep PSAP (Pernyataan standar akuntansi Pemerintah) tentang penyajian laporan keuangan BLU tersebut akan efektif bila PP 23 tahun 2005 yang mengatur basis penyajian laporan keuangan BLU yang menggunakan SAK direvisi. Dari konsep tersebut secara umum standar akuntansi BLU mengacu pada seluruh PSAP kecuali diatur tersendiri dalam konsep PSAP BLU.

Kerangka Pemikiran

Skema kerangka pemikiran penelitian ini dapat dilihat pada gambar dibawah ini.

Skema Kerangka Pemikiran

- 1) Mengidentifikasi permasalahan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK BLUD) pada RSUD Permata dan RSUD Berlian
- 2) Bagaimana dampak Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) terhadap peran akuntansi di RSUD Permata dan RSUD Berlian

| Permasalahan PPK BLUD | Dampak |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none">1) Sistem Akuntansi2) Menganut pola anggaran fleksibilitas3)Pengelolaan Keuangan dapat melampaui pagu sesuai dengan ambang batas yang ditetapkan, Memiliki saldo awal dan anggaran dapat dipakai pada tahun berikutnya4) Rencana Bisnis Anggaran | <ol style="list-style-type: none">1)Menggambarkan kondisi keuangan yang detil dan komperhensif2)Meningkatkan pelayanan kesehatan pada masyarakat3)Memudahkan dalam kegiatan operasional dan meningkatkan produktifitas4) Pengendalian Biaya kegiatan rumah sakit |

(Sumber : PP No.23 Tahun 2005)

METODE PENELITIAN

Lokasi dan Desain Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan di RSUD Permata dan RSUD Berlian yang merupakan rumah sakit pemerintah dengan status Tipe B. Desain penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan pendekatan studi kasus karena dirasa mampu menjelaskan fenomena sosial.

Sumber dan Teknis Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan teknik wawancara, telaah dokumen dan observasi. Adapun Sumber data utama dalam penelitian ini ialah wawancara semi terstruktur. Metode ini dipilih karena kemampuannya untuk menangkap informasi lebih lanjut dan perilaku yang diwawancarai (Yin, 2009).

Responden wawancara ini adalah Direktur Adminstrasi & Keuangan, Direktur Pelayanan,

bagian keuangan, bagian anggaran, dokter dan semua wawancara dilakukan di kantor pewawancara selama jam kerja, dan sebagian besar dari mereka direkam dan research notes.

Metode Analisis Data

Analisis mulai dilakukan setelah data mulai dikumpulkan (Shaw,1999:64). Selanjutnya data yang didapatkan dianalisis secara bertahap. Data yang diproses dari hasil kegiatan wawancara kemudian dianalisis dan ditampilkan dalam bentuk deskripsi analisis. Teknik analisis data yang digunakan dalam tahapan ini menggunakan modul analisis interaktif dan disajikan dalam bentuk deskriptif analisis.

HASIL PEMBAHASAN

Hasil

Perencanaan dan Penganggaran

Hasil dokumen yang diteliti menunjukkan pada realisasi biaya berdasarkan unit layanan tidak disajikan dikarenakan kesulitan dalam menentukan biaya per masing-masing unit layanan sehingga tidak dianggarkan dalam tersedianya data realisasi biaya berdasarkan unit layanan di bagian keuangan RSUD Permata sehingga tidak dapat dihitung prognosa dan selisihnya. Selama observasi yang dilakukan di RSUD Permata, pihak rumah sakit sedang mempersiapkan baik revisi RBA tahun depan dan persiapan revisi dokumen renstra menggantikan periode 2013-2017 terlihat pendampingan dokumen melibatkan pihak konsultan. Lain halnya dengan RSUD Berlian saat ini lebih memfokuskan kepada penyusunan dokumen RBA sedangkan dokumen renstra periode 2011-2015 belum direvisi, padahal tahun 2015

merupakan akhir periode.

DPA-PPK BLUD

Berdasarkan data yang diperoleh dari RSUD Permata dan RSUD Berlian sudah melaksanakan semua kriteria proses pengelolaan DPA-BLUD. Hasil dokumen yang diteliti dokumen DPA mencakup pendapatan dan biaya, proyeksi arus kas, jumlah dan kualitas barang atau jasa yang akan dihasilkan.

Pendapatan dan Belanja

Pendapatan yang diperoleh dari RSUD Permata dan RSUD Berlian setiap tahunnya meningkat. Ini mengindikasikan bahwa setiap tahun RSUD Permata dan RSUD Berlian mengalami peningkatan pendapatan, baik dari subsidi pemerintah maupun keuntungan rumah sakit. Penerapan fleksibilitas pendapatan rumah sakit sebelum dan sesudah ditetapkan menjadi BLUD ditemukan tidak adanya perbedaan yang berarti tentang perubahan pengelolaan pendapatannya. Karena sebelum RSUD Permata dan RSUD Berlian menjadi BLUD, kedua rumah sakit tersebut telah menjadi rumah sakit swadana yaitu rumah sakit yang manajemen keuangannya masih disubsidi oleh pemerintah.

Pengelolaan Kas

Berdasarkan hasil data yang didapat dari RSUD Permata dan RSUD Berlian sudah menyelenggarakan pengelolaan kas antara lain penerimaan dan pengeluaran kas, pemungutan pendapatan atau tagihan, penyimpanan kas dan mengelola rekening bank, perolehan sumber dana untuk menutup defisit jangka pendek, pemanfaatan

surplus kas jangka pendek untuk memperoleh pendapatan tambahan.

Terkait surplus kas yang pernah didapatkan oleh RSUD Permata dan RSUD Berlian dana tersebut tidak dikembalikan ke pemerintah kota atau pemerintah daerah melainkan dana tersebut digunakan untuk keperluan operasional rumah sakit dalam rangka meningkatkan pelayanan kesehatan kepada masyarakat. Namun demikian pihak manajemen rumah sakit hanya melaporkan kepada pejabat keuangan BLUD

Sistem Akuntansi

Basis akuntansi yang digunakan dalam Laporan Keuangan RSUD Permata dan RSUD Berlian adalah kas menuju akrual (*cashtowardsaccrual*) yaitu basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam laporan realisasi anggaran, basis akrual untuk pengakuan asset, kewajiban dan ekuitas dalam neraca. Permasalahan lain yang timbul pada penerapan PPK BLUD RSUD Permata ialah terbatasnya sumber daya manusia yang memiliki kapabilitas dalam menyusun laporan keuangan. Jumlah staf keuangan sudah mencukupi. Hanya saja belum semua memahami prinsip PPK BLUD sebagai salah satu dari unsur bisnis yang sehat.

Disamping itu, tenaga akuntan di RSUD Berlian belum ada. Hal ini berbeda dengan kondisi RSUD Permata yang memiliki tenaga akuntan sebanyak 4 (empat) orang. Situasi ini mengakibatkan kesulitan dalam memahami peran informasi akuntansi dalam mengambil keputusan. Selanjutnya keterbatasan sumber daya yang memiliki kapasitas juga terdapat di bagian program

rumah sakit sehingga menyulitkan pihak rumah sakit untuk melakukan revisi dan evaluasi dalam hal perencanaan strategi bisnis dan anggaran kondisi tersebut juga ditambah dengan rotasi kerja yang singkat yang dapat mempengaruhi pemahaman job description staf menjadi terbatas.

Selain itu, terkait penerapan sistem akuntansi biaya, berdasarkan data yang diperoleh hanya RSUD Berlian yang belum menerapkan sistem akuntansi biaya karena peraturannya belum dibuat karena peraturan dari pemerintah daerah belum ada.

Pengelolaan Investasi, Piutang dan Utang

Dalam hal ini kedua rumah sakit belum menggunakan fleksibilitas hutang jangka panjang dikarenakan memang belum dibutuhkan. Begitu juga dengan investasi baik RSUD Permata maupun RSUD Berlian belum mengarah kepada investasi yang lain seperti deposito, pembelian surat utang negara atau pembelian sertifikat Bank Indonesia investasi karena masih dalam tahap pembenahan dan butuh proses yang cukup lama untuk melakukan investasi.

Surplus dan Defisit Anggaran

Untuk sisa kas di akhir tahun anggaran BLUD, apabila pada akhir tahun anggaran ada sisa kas di akhir tahun anggaran pada BLUD, maka sisa kas di akhir tahun anggaran tersebut tidak disetor ke kas daerah, akan tetapi dilaporkan ke PPKD yang merupakan bagian dari silpa pemerintah daerah, dan dapat digunakan untuk tahun anggaran berikutnya

Pengadaan Barang dan Jasa

Pengadaan barang dan jasa antara lain terdiri dari jasa layanan, hibah tidak terikat, hasil kerja

sama dengan pihak lain dan lain-lain pendapatan yang sah. Pengadaan alat-alat rumah sakit (alkes) dalam rangka memenuhi kebutuhan dokter spesialis, bersumber anggaran dari dana DAK, jasa layanan dan APBK; pembelian peralatan kantor dan pembangunan sistem informasi anggaran bersumber dari dana jasa layanan..

Pengadaan barang atau jasa yang dananya berasal dari hibah terikat dapat dilakukan dengan mengikuti ketentuan pengadaan dari pemberi hibah atau ketentuan pengadaan barang dan jasa yang berlaku bagi BLUD sepanjang disetujui pemberi hibah. Dari hasil data yang didapat dari pihak rumah sakit bahwa pengadaan barang dan jasa RSUD Permata dan RSUD Berlian bersumber dari jasa layanan, hibah tidak terikat dan pendapatan lain yang sah. Dapat disimpulkan RSUD Permata dan RSUD Berlian sudah menerapkan fleksibilitas pengadaan barang/jasa.

Pembahasan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan di RSUD Permata dan RSUD Berlian ditemukan beberapa permasalahan antara lain rumah sakit diwajibkan menyusun SAK karena dikelola dengan prinsip bisnis. SAP perlu dibuat untuk keperluan konsolidasi dengan pemda. Oleh karena itu BLUD perlu membuat kedua-duanya.

Hal tersebut menjadi beban petugas rumah sakit. Permasalahan lain yang timbul pada penerapan PPK BLUD RSUD Permata ialah terbatasnya sumber daya manusia yang memiliki kapabilitas yang mumpuni. Semua pihak belum memahami prinsip PPK BLUD sebagai salah satu dari unsur bisnis yang sehat. Begitu juga yang terjadi

di RSUD Berlian terutama dikalangan dokter yang notebene-nya sebagai salah satu pihak yang sangat berperan dalam penerepan PPK BLUD. Terlihat hampir sebagian dokter belum paham prinsip BLUD.

Selanjutnya, RSUD Berlian belum menerapkan fleksibilitas yang diberikan berupa penentuan tarif layanan dan remunerasi. Tarif layanan yang diterapkan masih menggunakan peraturan lama sebelum BLUD. Hal ini mengindikasikan rumah sakit masih ragu untuk menerapkan fleksibilitas tersebut. Hal ini juga dapat dilihat dari sistem akuntansi biaya yang belum dikembangkan secara optimal. Mengingat dengan adanya sistem akuntansi biaya dapat menghasilkan informasi tentang harga pokok produksi, biaya satuan per unit layanan, evaluasi varians yang sangat penting bagi perencanaan, pengendalian, penentuan tarif layanan dan remunerasi.

Temuan ini mengkonfirmasi dari penelitian hasil penelitian Trianasari (2013) yakni permasalahan yang dihadapi dalam penerapan BLUD di RSUD DR Saiful Anwar (RSSA) Malang awalnya terletak pada pemahaman karena kekurangan siapan karyawan dan pemilik rumah sakit dalam hal ini adalah Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Jadi antara RSSA dan pihak Pemerintah Provinsi Jawa Timur belum sejalan, menyangkut BLUD, dimana RSSA sudah menerapkan BLUD secara penuh namun dari pihak Pemerintah Provinsi Jawa Timur masih menerapkan aturan lama.

Selanjutnya penelitian ini juga mengkonfirmasi temuan Puspawati (2013) yang menyimpulkan kendala dalam implementasi pengelolaan keuangan BLU RSUD Nganjuk yaitu

kualitas sumber daya yang mengerti dan paham tentang PPK BLUD masih minim, waktu dan anggaran, sistem perencanaan dan evaluasi berkala, kebijakan dalam menyusun RBA.

Adapun temuan Meidyawati (2011) dalam menerapkan PPK BLUD di Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi berupa analisis atas laporan keuangan yang disusun oleh rumah sakit, yaitu BLU diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan dengan SAK yang accrual basis dan SAP yang cash basis untuk kepentingan konsolidasi, dimana keduanya mempunyai sistem akuntansi dan perkiraan yang berbeda yang menyulitkan rumah sakit dalam melakukan penyesuaian-penyesuaian untuk konsolidasi dengan laporan keuangan dengan kementerian/lembaga sehingga konsolidasi hanya baru bisa dilakukan atas perkiraan neraca sedangkan untuk laporan aktivitas (pendapatan dan biaya) belum dilakukan konsolidasi.

Selain itu penelitian Ayingtyas (2013) mengenai analisis implementasi fleksibilitas PPK BLUD pada RSUD Kabupaten Kediri yang menyimpulkan RSUD Kabupaten Kediri belum menerapkan semua fleksibilitas antara lain penetapan tarif dan remunerasi sehingga pihak rumah sakit masih ragu dalam menjalankan fleksibilitas yang telah dimilikinya, kendala lain dalam hal pengelolaan SDM yang masih belum optimal, kemudian RSUD Kabupaten Kediri belum memiliki sistem informasi manajemen yang terintegrasi.

KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Kesimpulan

1. RSUD Permata dan RSUD Berlian masih menghadapi kendala dalam penerapan PPK BLUD diantaranya dalam penyusunan laporan keuangan. Rumah sakit diwajibkan menyusun SAK karena dikelola dengan prinsip bisnis. SAP perlu dibuat untuk keperluan konsolidasi dengan pemda. Oleh karena itu BLUD perlu membuat kedua-duanya. Namun hal tersebut mengakibatkan rumah sakit tidak mampu menyajikan informasi akuntansi yang komprehensif karena laporan keuangan dihasilkan dari basis yang berbeda.
2. RSUD Permata terbatas akan sumber daya manusia yang memiliki kapabilitas dalam menyusun laporan keuangan. Jumlah staf keuangan sudah mencukupi. Hanya saja belum semua memahami prinsip PPK BLUD sebagai salah satu dari unsur bisnis yang sehat.
3. Tenaga akuntan di RSUD Berlian belum ada. Hal ini berbeda dengan kondisi RSUD Permata yang memiliki tenaga akuntan sebanyak 4 (empat) orang. Situasi ini mengakibatkan kesulitan dalam memahami peran informasi akuntansi dalam mengambil keputusan. Selanjutnya keterbatasan sumber daya yang memiliki kapasitas juga terdapat di bagian program rumah sakit sehingga menyulitkan pihak rumah sakit untuk melakukan revisi dan evaluasi dalam hal perencanaan strategi bisnis dan anggaran kondisi tersebut juga ditambah dengan rotasi kerja yang singkat

- yang dapat mempengaruhi pemahaman *job description* staf menjadi terbatas.
4. Kurangnya komitmen manajemen rumah sakit dalam menjalankan PPK BLUD sebagai entitas bisnis yang dapat menghambat penerapan PPK BLUD yang optimal. Hal tersebut dikarenakan pimpinan rumah sakit yang berlatar belakang dokter memiliki bagaimana mengobati pasien namun mengesampingkan tujuan awal rumah sakit BLUD sebagai entitas bisnis dengan harapan rumah sakit mampu memenuhi kebutuhan mandiri tanpa harus tergantung dengan subsidi pemerintah.
 5. Sistem informasi manajemen rumah sakit (SIM RS) baik RSUD Permata maupun RSUD Berlian belum terintegrasi sehingga menyulitkan informasi yang diperlukan bagi kegiatan pengendalian, pengawasan dan pengambilan keputusan.
 6. RSUD Berlian belum mengembangkan sistem akuntansi biaya secara optimal. Oleh karena itu RSUD Berlian belum menerapkan fleksibilitas yang diberikan berupa penentuan tarif layanan dan remunerasi. Tarif layanan yang diterapkan masih menggunakan peraturan lama sebelum BLUD.

Keterbatasan

1. Penelitian ini hanya dilakukan pada *multiplecase study* maka dari itu hasil penelitian ini tidak bisa digeneralisasikan.

2. Penelitian ini hanya dilakukan pada dua rumah sakit. Hal ini disebabkan oleh keterbatasan waktu dan dana penelitian.
3. Penelitian ini menggunakan metode wawancara karena jumlah narasumber yang terbatas.

Saran

1. Penelitian lanjutan tentang penerapan PPK BLUD dengan tipe rumah sakit yang berbeda.
2. Penelitian lanjutan topik ini dengan menggunakan penggabungan dua metode penelitian yaitu metode kualitatif dan metode kuantitatif.

Penelitian lanjutan tentang penilaian terhadap *unit cost* layanan rumah sakit dan kinerja keuangan rumah sakit yang telah menerapkan PPK BLUD.

DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Agusalim, Indar & Alimin. 2013. Analisis Mekanisme Penganggaran sebagai Alat Pengendalian Keuangan (Studi Kasus Rumah Sakit Umum Anutapura Palu). *Jurnal Administrasi dan Kebijakan Kesehatan*, (2)1: 8-17.
- Alam, M. & Lawrence, S. 1994. A new era incosting and budgeting: Applications of health sector reform in New Zealand', *International Journal of Public Sector Management*, (7)6: 41-51.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. 1992. Changes in the Public Sector: A Review of Recent Alternative Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (5)2: 3-31.
- Cresswell, J.W. 2008. *Qualitatif Inquiry and Research Design*. California: Sage Publication, Inc.
- Corbin, J. and Morse, J. M., 2003. The unstructured interactive interview: issues of reciprocity and risks when dealing with sensitive topics. *Qualitative Inquiry*. 9(Issue 3): 335 – 554.

- Fahlevi, Heru. 2014. *The Innovation of the Role of Accounting in Public Hospitals - Lessons Learned from Hospital Financing Reforms in Indonesia and Germany*. Disertasi. German University of Administrative Sciences, Speyer.
- Hood, C. 1991. "A Public Management for all Seasons?," *Public Administration*, (69)1: 3-19.
- Hopper, T. and Powell, A. 1985. Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions (1), *Journal of Management Studies* (22)5: 429 – 465.
- Hopwood, A.G., 1992. Accounting Calculation and the Shifting Sphere of the Economic. *European Accounting Review*, 1:125-43.
- Mahmudi, 2003. *New Public Management (NPM): Pendekatan Baru Manajemen Sektor Publik*. *Jurnal Kajian Bisnis dan Manajemen*. 6(1): 69–76.
- Mardiasmo, 2006, Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 2(1):1-17
- Meidyawati. 2011. *Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) pada Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi*. Tesis. Universitas Sumatera Utara.
- Puspadewi Febriana, Rosidi. 2013. *Analisis Implementasi Pengelolaan Keuangan BLUD dan Dampaknya Terhadap Kinerja Pada Rumah Sakit Umum Daerah Ngajuk*. Tesis. Universitas Brawijaya.
- [Rahajaan, Tantri](#), Maidin, A & A ,Syahrir. 2013. *Pasinringi Kajian Implementasi Penerapan Badan Layanan Umum di RSUP dr. Wahidin Sudiruhusodo Makassar*
- Republik Indonesia, *Direktorat Pembinaan PK BLU Direktorat Jenderal Perbendaharaan Departemen Keuangan RI. 2008. Modal Teknis Penyusunan Persyaratan Adminstratif untuk Menerapkan PPK-BLU*.
- Republik Indonesia, *Keputusan Menteri Negara BUMN NO.117/M-MBU/2002*.
- Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- Republik Indonesia, *Undang- Undang Nomor 01 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- Republik Indonesia, *Undang- Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- Republik Indonesia, *Undang- Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara*.
- Republik Indonesia, *Permendagri No 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah*.
- Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2012 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- 2007. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- [Santi, Elfitri & Irda Rosita](#). 2009. Implementasi dan Kendala Penerapan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU). *Jurnal Akuntansi & Manajemen*, 4(2): 41-54.
- Scott, W. R. (1965), *Field Methods in the Study of Organizations*, in March, J. G., *Handbook of Organizations*, Rand McNally College Publishing Company, Chicago, USA, pp. 261 – 304.
- Trianasari, Ely & Muhammad Syafie Idrus. 2012. *Evaluasi Strategi RSUD Dr. Saiful Anwar (RSSA) Malang Sebelum dan Sesudah Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)*, 1(2): 1-9.
- Waluyo, Indarto. 2011. *Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru Dalam Pengelolaan Keuangan Di Satuan Kerja Pemerintah*. *Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia*, 9(2):1-15.

Windyantoro, Ari Eko. 2010. *Implementasi Performance Based Budgeting: Sebuah kajian fenomenologis (Studi Sasus pada Universitas Diponegoro)*. Tesis. Semarang: Program Pascasarjana Universitas Diponegoro

Yamamoto, Hiromi. 2003. *New Public Management Japan's Practice*. Institute for International Policy Studies. No. 293E.

Yin, R.K. (2009) *Case study research: design and methods – applied social research methods series*, 4(5). London: Sage.