

## KINERJA KEUANGAN DAN EFISIENSI PROSES INTERNAL SEBELUM DAN SESUDAH PENERAPAN PPK-BLUD PADA RSUD KAB.KLUNGKUNG

Nyoman Trio Susandi<sup>1</sup>  
Ketut Budiarta<sup>2</sup>  
Herkulanus Bambang Suprasto<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: [triosusandi@gmail.com](mailto:triosusandi@gmail.com) / Telp: +62 81337559100

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

<sup>3</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Kabupaten Klungkung sebagai salah satu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang telah menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD). Penelitian ini menguji perbedaan kinerja RSUD Kabupaten Klungkung sebelum dan sesudah menjadi PPK-BLUD. Data yang digunakan data sekunder: kinerja keuangan dan kinerja efisiensi proses internal, yang diproksikan dengan kinerja pendapatan, beban, *curent ratio*, *cash ratio*, *quick ratio*, *Bed Occupancy Ratio*), *Average Length of Stay*, *Turn Over Interval* dan *Bed Turn Over*. Uji statistik menggunakan non-parametrik Kolmogorof-Smirnov, jika data berdistribusi normal maka dilanjutkan dengan *paired sample t-test* pada masing-masing variabel. Hasilnya seluruh proksi dengan menggunakan Uji *paired sample t-test* menunjukkan tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan dan efisiensi proses internal antara sebelum dan sesudah diterapkannya PPK-BLUD. Hal tersebut disebabkan oleh manajemen RSUD yang belum melaksanakan secara optimal peraturan yang ditetapkan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007.

**Kata kunci:** kinerja keuangan, kinerja efisiensi proses internal, PPK-BLUD

### ABSTRACT

*This research was conducted at the Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Kabupaten Klungkung as one of the Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) that have implemented Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD). This study examined the differences in performance of RSUD Kabupaten Klungkung before and after becoming PPK-BLUDs. This study uses secondary data such as financial performance and performance efficiency of internal processes, proxied by the performance of revenues, expenses, *curent ratio*, *cash ratio*, *quick ratio*, *Bed Occupancy Ratio (BOR)*, *Average Length of Stay (ALOS)*, *Turn Over Interval (TOI)* and *Bed Turn Over (BTO)*. Statistical testing using non-parametric statistical test of Kolmogorov-Smirnov, if the data is normally distributed then followed by *paired sample t-test* on each variable. The Results of testing the entire proxy using the Test *paired sample t-test* showed there was no difference of financial performance and the efficiency of internal processes before and after the implementation of the CO-BLUDs. This was caused by RSUD Kabupaten Klungkung management that has not been optimally implement the regulations set out in the Permendagri No. 61<sup>st</sup> on 2007.*

**Keywords:** *financial performance, efficiency of internal processes performance, PPK-BLUD.*

## **PENDAHULUAN**

Otonomi daerah tidak hanya mempengaruhi perubahan pengelolaan keuangan daerah, namun juga telah mempengaruhi pengelolaan keuangan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD). Beberapa RSUD yang telah mampu mandiri, selalu terus berupaya melepaskan diri dari ketergantungannya kepada stake holdernya yaitu pemerintah daerah. Pengukuran kinerja adalah suatu bentuk pelaksanaan akuntabilitas RSUD dari penerapan konsep new public management dalam rangka reformasi birokrasi di Indonesia. Pengukuran kinerja menyediakan hasil-hasil kegiatan yang dapat menggambarkan apa yang sebenarnya telah dilakukan dan dicapai oleh rumah sakit daerah sehingga dapat mengidentifikasi peluang dan tantangan untuk pengembangan rumah sakit (Shaw C, 2003).

Reformasi birokrasi yang ada di Indonesia pada dasarnya adalah sebuah upaya tanpa akhir dan berkelanjutan hal ini dikarenakan, yang pertama adalah birokrasi merupakan sebuah tubuh dalam kapasitasnya sebagai pelayan publik. Publik sendiri merupakan customer yang memiliki tipikalitas berbeda pada setiap jaman, baik dalam kondisi sosial-politik, kebutuhan, maupun cara berkomunikasi. Kedua, teknologi yang selalu mengalami perkembangan dan mengubah pola kebiasaan masyarakat. Menurut Mellors dalam Hoque dan Moll (1995) Reformasi birokrasi terdapat enam kekuatan utama yang mendorong perubahan di sektor publik yaitu: Perubahan sikap terhadap peran pemerintah dalam perekonomian, proses dalam reformasi mikro ekonomi, perubahan masyarakat dan ekspektasi bisnis, keterbatasan sumber daya, dampak dari teknologi, tuntutan akan akuntabilitas yang lebih baik. Tuntutan akan akuntabilitas yang lebih baik

menggiring reformasi birokrasi pada penerapan *new public management* yaitu menuju pengukuran kinerja yang lebih baik, oleh karena itu dimulailah sebuah era yang dinamakan dengan *new public management*. Prinsip dari *new public management* (hood,1994) adalah: Fokus pada pengelolaan manajemen, bukan hanya pada kebijakan, terdapat standar jelas dan mengukur pencapaian kinerja yang dicapainya, menekankan pengendalian atas output, bukan prosedur, menciptakan persaingan pada sektor publik yang lebih besar, menekankan pola manajemen seperti sektor swasta guna perbaikan kinerja pelayanan, pergeseran menuju pemecahan ke dalam berbagai unit yang lebih kecil dalam sektor pelayanan, menekankan disiplin dan *parsimony* dalam pengelolaan sumber daya.

Salah satu upaya memenuhi tuntutan dari penerapan *new public management* tersebut dikeluarkanlah beberapa peraturan perundangan yang diantaranya adalah : Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dimana salah satunya mengatur tentang pembentukan badan layanan umum seperti yang tercantum pada pasal 1 ayat (23). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum pada Pasal 1 ayat (2). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah. Menurut Waluyo (2011) fleksibilitas yang dimiliki Pola Pengelolaan Keuangan BLUD yaitu penerimaan BLUD dan belanja BLUD, pengelolaan kas BLUD, pengelolaan utang dan piutang BLUD, investasi BLUD, pengadaan barang dan jasa, akuntansi, remunerasi, surplus/defisit, dan pengelolaan kepegawaian berupa pengangkatan

pegawai baik PNS maupun Non PNS. Reformasi keuangan memberi amanat pada aparatur sipil negara dengan melakukan pergeseran sistem penganggaran dari penganggaran tradisional menjadi penganggaran berbasis kinerja. Hal ini akan mengakibatkan penggunaan dana pemerintah menjadi berorientasi pada hasil. Reformasi ini menjadi sangat penting karena kebutuhan dana pemerintah yang semakin tinggi namun sumber daya yang dimiliki terbatas.

Menurut Sandiwara (2014) dalam penelitiannya pada Rumah Sakit Umum Daerah Saiful Anwar Malang (RSAA) memberikan kesimpulan bahwa tidak ditemukan perbedaan yang berarti tentang perubahan sistem keuangan RSSA setelah dijadikan BLUD hal ini dikarenakan terlalu banyaknya kegiatan yang berbeda setiap tahunnya sehingga rumah sakit kurang terfokus pada hasil kinerja yang telah ditetapkan. RSUD Kabupaten Klungkung merupakan salah satu rumah sakit pemerintah daerah yang sudah menggunakan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah sesuai dengan Keputusan Bupati Klungkung Nomor 253 Tahun 2011, tentang Penetapan RSUD Kabupaten Klungkung Sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah yang menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah per 01 Januari 2012. Perubahan status menjadi Badan Layanan Umum Daerah membuat RSUD Kab. Klungkung lebih fleksibel dalam mengelola dana.

Tiga maksud dilakukannya Pengukuran kinerja pada sektor publik adalah untuk memenuhi. Satu, Agar kinerja pemerintah menjadi lebih baik. Ukuran kinerja diciptakan agar pemerintah fokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja yang pada akhirnya akan meningkatkan efisiensi dan efektivitas dalam

pemberian pelayanan publik. Kedua, pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan menggunakan ukuran kinerja sektor publik yang telah dibuat. Ketiga, pertanggungjawaban publik dan perbaikan komunikasi kelembagaan diwujudkan dengan ukuran kinerja pada sektor publik.

Mardiasmo (2004:121) berpendapat bahwa dengan mengadakan analisa rasio historis dari perusahaan yang bersangkutan selama beberapa periode, penganalisa dapat membuat penilaian atau pendapat yang lebih realistis. Oleh karena itu, analisis perkembangan kinerja keuangan pada penelitian ini akan dilakukan time series analysis yaitu dengan melihat rasio keuangan dari tahun ke tahun. Penilaian kinerja pada RSUD Kab. Klungkung telah dilakukan dengan ditetapkan target kinerja sesuai dengan visi dan misi yang dicanangkan dalam rencana strategis rumah sakit setelah BLUD. Kinerja RSUD Kab. Klungkung setelah menjadi BLUD bila dibandingkan dengan kinerja sebelum ditetapkan menjadi BLUD, dapat dilihat pada Tabel 1. berikut:

**Tabel 1.1.**  
**Kinerja RSUD Kab. Klungkung 2009 s/d 2014**

URAIAN	SEBELUM BLUD			SETELAH BLUD		
	2009	2010	2011	2013	2014	2015
Rasio kinerja pendapatan (%)	103,34	105,61	135,12	122,34	127,89	116,17
Rasio kinerja beban (%)	91,36	135,09	94,36	85,94	85,54	86,61
Current ratio (%)	998,25	662,96	887,48	545,47	787,40	794,95
Quick ratio (%)	283,53	228,25	127,90	93,18	172,86	143,36
Cash ratio (%)	652,37	409,56	639,68	330,75	513,79	484,56
Bed occupancy ratio (%)	59,24	60,44	54,89	65,51	59,34	60,09
Average length of stay (hari)	3,57	3,80	4,02	4,42	4,24	3,93
Turn over interval (hari)	2,65	2,67	3,46	2,39	2,93	2,57
Bed turn over (kali)	42,04	49,40	47,56	52,57	50,70	56,72

Sumber : RSUD Kab. Klungkung (data diolah), 2016

Data diatas jika dilihat secara kasat mata belum terlihat perbedaan kinerja pada saat sebelum dan setelah ditetapkan RSUD Kab. Klungkung menjadi BLUD. Fleksibilitas yang diberikan dalam pengelolaan keuangan yang dimulai dari

perencanaan strategi bisnis sampai pengelolaan keuangan berupa pengelolaan pendapatan jasa layanan yang dapat dikelola sesuai dengan pola-pola bisnis yang sehat yang dilakukan oleh PPK-BLUD RSUD Kab Klungkung masih belum maksimal dijalankan. Perbandingan kinerja diatas menjadi dasar dalam melakukan penelitian ini dengan melakukan uji beda terhadap kinerja BLUD pada saat sebelum menjadi BLUD dan setelah menjadi BLUD.

Teori kepatuhan adalah sebuah pendekatan untuk struktur organisasi yang mengintegrasikan beberapa ide dari model manajemen klasik dan partisipatif. Menurut teori kepatuhan, organisasi dapat diklasifikasikan berdasarkan jenis kekuasaan yang mereka gunakan untuk mengarahkan perilaku anggotanya dan jenis keterlibatan peserta (Lunenburg, 2012). Bagian ini, kita mengkaji regulasi yang melindungi PPK-BLUD dalam kegiatan operasionalnya untuk mencapai peningkatan kinerja pelayanan. Sesuai dengan pengertian diatas maka regulasi tentang penerapan PPK-BLUD dibuat oleh pemerintah dalam hal ini untuk mengatur, mengendalikan serta sebagai alat pemerintah dalam menjalankan kewenangannya dalam bidang hukum dan tata negara. Regulasi ini dibuat sesuai dengan azas kepatuhan dan kepatutan. Kepatuhan adalah tingkat ketepatan individu maupun organisasi dalam menjalankan regulasi yang telah ditetapkan sedangkan kepatutan adalah bahwa regulasi tersebut telah mempertimbangkan dan memperhatikan rasa keadilan bagi masyarakat, norma-norma sosial serta kebiasaan dan undang-undang yang berlaku.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada Pasal 1 menyatakan bahwa Badan Layanan Umum adalah instansi di lingkungan

pemerintah 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. Kinerja adalah sebuah proses penilaian kemajuan pekerjaan dibandingkan dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan, termasuk informasi pada efisiensi penggunaan sumber daya dalam menghasilkan barang dan jasa, kualitas barang dan jasa, maksud perbandingan hasil kegiatan dan tujuan untuk mengetahui efektivitas tindakan dalam mencapai tujuan (Mahmudi, 2005). Dari perspektif manajerial, Menurut Kaplan dan Norton dalam Kloot (1999) pendekatan “balanced scorecard (BSc)’ telah mencapai pengakuan luas sebagai alat pengukuran semua aspek kinerja. BSc mengukur kinerja dari beberapa dimensi yaitu perspektif kinerja keuangan; perspektif kinerja efisiensi proses bisnis internal; perspektif kepuasan pelanggan; dan perspektif pertumbuhan dan pembelajaran. Penelitian ini meneliti perbedaan kinerja keuangan yang diproksikan dengan kinerja pendapatan, kinerja beban, kinerja *current ratio*, *quick ratio* dan *cash ratio* serta kinerja efisiensi proses internal yang diproksikan dengan kinerja BOR, AvLOS, TOI dan BTO antara sebelum dan sesudah diterapkannya PPK-BLUD di RSUD Kab. Klungkung.

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan penelitian, teori-teori yang mendukung, dan hasil penelitian sebelumnya, adapun hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini yaitu:

- H<sub>1</sub> : Terdapat perbedaan kinerja pendapatan sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.
- H<sub>2</sub> : Terdapat perbedaan kinerja beban sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.

- H<sub>3</sub> : Terdapat perbedaan kinerja *current ratio* sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.
- H<sub>4</sub> : Terdapat perbedaan kinerja *quick ratio* sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.
- H<sub>5</sub> : Terdapat perbedaan kinerja *cash ratio* sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.
- H<sub>6</sub> : Terdapat perbedaan kinerja BOR sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.
- H<sub>7</sub> : Terdapat perbedaan kinerja ALOS sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.
- H<sub>8</sub> : Terdapat perbedaan kinerja TOI sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.
- H<sub>9</sub> : Terdapat perbedaan kinerja BTO sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.

## **METODE PENELITIAN**

Sebelum dilakukan analisis, uji normalitas dilakukan terlebih dahulu pada data yang didapat. Uji ini bertujuan untuk mengetahui data sekunder yang diperoleh mempunyai sebaran yang normal ataukah tidak, yang baik adalah yang berdistribusi normal. Uji normalitas dilakukan dengan melakukan uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S). Uji K-S ini menyatakan bila nilai signifikansi  $> 0,05$  berarti data memiliki distribusi normal dan jika sebaliknya signifikansi  $< 0,05$  berarti data tidak berdistribusi normal (Ghozali, 2013:160). Setelah dilakukan uji normalitas dan data memiliki distribusi normal maka

selanjutnya diuji dengan menggunakan *Paired sample t-Test*. *Paired sample t-Test* adalah uji t dimana sample saling berhubungan antara satu sample dengan sample yang lain. Sembilan variabel yang telah ditetapkan pada penelitian ini akan dilakukan pengukuran uji beda *paired sample t-test* akan dilakukan pada masing-masing variabel sehingga akan didapatkan hasil dari uji beda pada masing-masing variabel tersebut dengan pengambilan hipotesis sebagai berikut: Jika  $t$  hitung  $< t$  tabel atau  $-t$  hitung  $> -t$  tabel maka  $H_0$  diterima dan  $H_1$  ditolak yang artinya Tidak terdapat perbedaan (ada kesamaan) kinerja keuangan dan kinerja efisiensi proses internal yang signifikan sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung. Jika  $t$  hitung  $\geq t$  tabel atau  $-t$  hitung  $\leq -t$  tabel maka  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima yang artinya Terdapat perbedaan kinerja keuangan dan kinerja efisiensi proses internal yang signifikan sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di RSUD Kab. Klungkung.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Data sekunder yang diperoleh dilakukan uji normalitas untuk mengetahui apakah data mempunyai distribusi (sebaran) yang normal atukah tidak uji ini dilakukan dengan menggunakan program IBM SPSS Statistic versi 20. Dari hasil uji didapat hasil pada Tabel 2. Hasil uji Kolmogorov-Smirnov (K-S) dari seluruh variabel yang diteliti memiliki nilai *Asymp.Sig(2-tailed)* lebih besar dari nilai tingkat kepercayaan sebesar 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh data pada variabel yang diteliti memiliki distribusi normal sehingga dapat dilakukan uji *paired sample t-test*.

**Tabel 2.**  
**Hasil Uji Klomogorov-Smirnov (K-S)**

VARIABEL	NILAI Asymp.Sig (2-tailed)		TINGKAT KEPERCAYAAN	KESIMPULAN
	SEBELUM BLUD	SETELAH BLUD		
Pendapatan	0,826	1	0,05	Berdistribusi Normal
Beban	0,823	0,997	0,05	Berdistribusi Normal
Current Ratio	0,99	0,791	0,05	Berdistribusi Normal
Quick Ratio	0,995	0,996	0,05	Berdistribusi Normal
Cash Ratio	0,809	0,899	0,05	Berdistribusi Normal
BOR	0,94	0,868	0,05	Berdistribusi Normal
AvLOS	1	0,996	0,05	Berdistribusi Normal
TOI	0,786	0,991	0,05	Berdistribusi Normal
BTO	0,96	0,985	0,05	Berdistribusi Normal

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan *paired sample t-test* dimana penentuan hipotesis dengan membandingkan antara t-hitung dengan t tabel. Data yang ada menunjukkan bahwa dengan nilai df adalah 2 dan dengan nilai taraf kesalahan adalah sebesar 5% maka t tabel adalah 4,303 atau - 4,303. Hasil uji *paired sample t-test* dapat dilihat pada Tabel 3.

**Tabel 3.**  
**Hasil Uji *paired sample t-test***

VARIABEL	NILAI t		Perbandingan Nilai t	Hasil Uji
	t-hitung	t-tabel		
Pendapatan	-0,563	-4,303	-0,563 > -4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
Beban	1,458	4,303	1,458 < 4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
Current Ratio	0,833	4,303	0,833 < 4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
Quick Ratio	1,272	4,303	1,272 < 4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
Cash Ratio	1,002	4,303	1,002 < 4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
BOR	-1,503	-4,303	-1,503 > -4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
AvLOS	-1,470	-4,303	-1,470 > -4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
TOI	0,892	4,303	0,892 < 4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>
BTO	-2,433	-4,303	-2,433 > -4,303	Tidak dapat menerima H <sub>1</sub>

Sumber: Data sekunder diolah, 2016

Tabel 3. menunjukkan bahwa seluruh variabel yang diuji didapat nilai t<sub>hitung</sub> dan dibandingkan dengan nilai t<sub>tabel</sub>. Hasil uji hipotesis menyimpulkan tidak dapat

menolak  $H_0$  yang artinya tidak terdapat perbedaan (ada kesamaan) pada seluruh kinerja yang diuji di RSUD Kab. Klungkung pada sebelum dan sesudah menerapkan PPK-BLUD. Penelitian ini menghasilkan bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja pendapatan antara sebelum dan sesudah RSUD Kab. Klungkung menerapkan PPK-BLUD. Hasil ini konsisten dengan penelitian sebelumnya oleh Angit Maharani (2013) yang menyatakan bahwa perbedaan kinerja pendapatan yang signifikan sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret, Surakarta tidak didapat. Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Airief Wahyudi (2015) yang menyatakan bahwa Kinerja keuangan sesudah menjadi BLU pada Pusat Pengelolaan Komplek Gelora Bung Karno (PPKGBK) dan Pusat Pengelolaan Komplek Kemayoran (PPKK) adalah cenderung statis.

Tidak adanya perbedaan kinerja keuangan pada RSUD Kab.Klungkung lebih banyak disebabkan oleh beberapa faktor berikut : Pola tarif yang dibuat oleh BLUD RSUD Kab. Klungkung belum sepenuhnya menerapkan pola tarif atas dasar perhitungan biaya satuan per unit layanan atau hasil per investasi dana sesuai dengan pasal 57 ayat 2 Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007. Pola tarif yang sesuai dengan dasar penghitungan biaya satuan hanya dilakukan pada kamar kelas II keatas dimana tingkat pemakaian kamar pada kelas tersebut masih rendah. Kurangnya pembaharuan atas pola tarif setiap tahunnya sehingga mengakibatkan pola tarif berlaku secara terus menerus. Hal diatas mengakibatkan pendapatan juga akan tetap statis sesuai dengan pola tarif yang diberlakukan hal ini diatur pada pasal 59 yang menyatakan bahwa perubahan tarif

layanan BLUD dapat dilakukan sesuai dengan kebutuhan dan perkembangan keadaan dengan mengacu pada Peraturan Kepala Daerah.

Maksimalisasi atas pendapatan penunjang lainnya juga masih kurang digarap secara maksimal. Pendapatan ini akan dimasukkan sebagai pendapatan lain-lain BLUD yang sah seperti yang tercantum pada pasal 61 ayat 7 point g yang menyatakan bahwa Lain-lain pendapatan BLUD yang sah seperti tercantum pada Pasal 60 ayat f, antara lain adalah hasil pemanfaatan kekayaan. Contoh dari pendapatan atas pemanfaatan kekayaan berupa : Pendapatan jasa parkir yang masih dikelola oleh Dinas Perhubungan Kabupaten Klungkung namun segala beban atas rambu dan marka parkir masih dikeluarkan sebagai biaya rumah sakit karena masih berada dilingkungan lahan rumah sakit. Pendapatan atas jasa laundry juga tidak maksimal. IKLRS selaku penanggung jawab laundry rumah sakit masih terfokus hanya pada pelayanan internal rumah sakit yaitu melayani kebutuhan atas laundry bahan-bahan linen rumah sakit, sementara laundry bagi keluarga pasien belum digarap secara maksimal sehingga IKLRS menjadi instalasi rumah sakit yang tidak memiliki pendapatan. Pendapatan Instalasi Gizi yang hanya mengandalkan pada pemenuhan gizi pasien dengan tidak melihat peluang adanya bisnis makanan bagi keluarga pasien dengan standar kesehatan dan kebutuhan gizi bagi penunggu pasien.

RSUD Kab. Klungkung yang masih merupakan rumah sakit tipe C juga menjadi kendala rumah sakit dalam melakukan kerjasamanya dengan pihak BPJS dimana tarif kerjasamanya juga diberlakukan dengan tarif rumah sakit tipe C. Hal ini berdampak pada besaran pendapatan yang jauh dibawah bila dibandingkan

dengan rumah sakit tipe B yang diakibatkan oleh kebijakan BPJS dengan menerapkan pola tarif berdasarkan kelas rumah sakit. Fleksibilitas biaya yang diatur pada pasal 67 ayat 1 sampai dengan ayat 5 belum sepenuhnya dapat dilaksanakan sehingga optimalisasi penggunaan anggaran masih belum baik dilihat dari kinerja realisasi anggaran yang hanya berkisar antara 85% sampai dengan 90% setelah BLUD. Akibat yang ditimbulkan karena kinerja anggaran yang tidak maksimal adalah terjadinya penumpukan sisa lebih pembiayaan anggaran (SILPA). Data SILPA pada RSUD Kab. Klungkung ditunjukkan pada Tabel 4.

**Tabel 4.**  
**Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SILPA)**  
**RSUD Kab. Klungkung**  
**(dalam Rupiah)**

<b>Tahun</b>	<b>Jumlah</b>
2013	11.127.603.905,24
2014	14.998.080.014,18
2015	38.575.571.962,45

*Sumber* : data keuangan RSUD Kab. Klungkung

Data diatas menunjukkan bahwa fleksibilitas yang diberikan belum digunakan secara maksimal sesuai dengan Permendagri 61 Tahun 2007. SILPA yang mengendap pada rekening bank BLUD tidak dioptimalisasi dengan pengelolaan kas yang baik sehingga akumulasi SILPA tiap tahunnya semakin membesar. Pengelolaan kas yang baik dapat dilakukan terhadap kelebihan kas yang ada misalnya dengan melakukan investasi jangka pendek berupa deposito atau pun investasi jangka menengah dan panjang. Pengelolaan kas yang belum optimal juga akhirnya membawa RSUD Klungkung tidak optimal dalam menjalankan fleksibilitasnya sehingga data utang yang dimiliki hanya berkutat

pada utang belanja pegawai dan utang pada rekanan yang tidak terbayar pada akhir periode karena keterbatasan waktu pencairan.

RSUD Kab. Klungkung sampai saat ini belum menerapkan sistem informasi manajemen keuangan sesuai dengan kebutuhan praktek bisnis yang sehat sesuai dengan pasal 115 ayat 1. Sistem informasi keuangan sampai tahun anggaran 2015 masih diselenggarakan dengan sistem manual dan belum terintegrasi antar bagian sehingga laporan keuangan yang tercipta masih sering terjadi kesalahan pencatatan yang diakibatkan kesalahan pencatatan yang berulang. Pada pasal 117 ayat 1 dalam rangka penyelenggaraan akuntansi dan pelaporan keuangan berbasis akrual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 116 ayat (2), pemimpin BLUD menyusun kebijakan akuntansi yang berpedoman pada standar akuntansi sesuai jenis layanannya, namun sampai akhir tahun anggaran 2015 kebijakan akuntansi belum juga diterbitkan sehingga hal ini cukup mengganggu dalam penerbitan laporan keuangan yang digunakan sebagai dasar dalam pengakuan, pengukuran, penyajian dan pengungkapan aset, kewajiban, ekuitas dana, pendapatan dan biaya pada akun-akun laporan neraca.

RSUD Kab. Klungkung juga perlu segera mengaktifkan Satuan Pengendalian Internal (SPI) yang telah terbentuk sesuai dengan amanat pada pasal 125 Permendagri Nomor 61 Tahun 2007. Terbatasnya sumber daya manusia akuntan menjadi kendala tersendiri dalam penyusunan laporan akuntansi di RSUD Kab. Klungkung, hal ini masih berlangsung secara terus menerus sampai saat ini dikarenakan terbatasnya anggaran dalam perekrutan tenaga akuntan.

Secara umum perbedaan kinerja efisiensi proses internal antara sebelum dan sesudah menerapkan PPK-BLUD tidak didapat. Tidak adanya perbedaan kinerja efisiensi proses internal lebih disebabkan karena: BOR di RSUD Kab. Klungkung masih berkisar pada indeks sebesar 59% sampai dengan 65%. Menurut Indikator Kinerja utama Rumah Sakit Kementerian Kesehatan Republik Indonesia bahwa indeks BOR seperti diatas adalah telah mencapai nilai ideal bagi suatu rumah sakit daerah. Nilai ideal yang ditetapkan oleh Kemenkes RI adalah sebesar 60% - 85%. Tingkat BOR sangat dipengaruhi oleh tingkat kunjungan dan dan jumlah penetapan tempat tidur. Jumlah tempat tidur di RSUD Kab. Klungkung setelah BLUD terus mengalami perubahan setiap tahunnya. Pada tahun 2013 jumlah tempat tidur sebanyak 144 TT dan meningkat 10 TT setiap tahunnya sampai menjadi 164 TT pada tahun 2015. Pencapaian BOR pada tingkat ideal yang minimal masih bisa ditingkatkan lagi namun kendala-kendala menuju tingkat BOR yang maksimal sesuai dengan Kemenkes masih harus dihadapi. Kendala-kendala tersebut adalah masih banyaknya sarana dan prasarana rumah sakit yang sudah termasuk berumur tua dan sudah tidak layak pakai seperti gedung perawatan dan alat-alat medis penunjuang sehingga mengurangi daya saing rumah sakit.

Sumber daya rumah sakit yang sangat majemuk dan banyak memerlukan ketrampilan khusus seperti tenaga perawat khusus dan dokter spesialis konsultan yang sangat minimal. Bertambahnya pesaing berupa pendirian beberapa rumah sakit baru yang berada disekitar RSUD Kab. Klungkung dengan standar pelayanan yang lebih baik. Akreditasi rumah sakit yang sampai saat ini baru pada

sampai akreditasi tingkat dasar juga mempengaruhi daya saing RSUD Kab. Klungkung.

Indeks ALOS pada RSUD Klungkung berkisar pada angka 4 hari sedangkan angka ideal yang diatur oleh Kemenkes RI adalah sebesar 6-9 hari. ALOS yang masih dibawah indeks yang ditetapkan oleh Kemenkes RI lebih banyak disebabkan oleh hal-hal sebagai berikut : Beberapa kasus pasien yang harusnya dapat ditangani pada fasilitas kesehatan tingkat I seperti Puskesmas ataupun Klinik lebih memilih dirawat di rumah sakit sehingga tingkat jumlah hari perawatan menjadi pendek. Lebih banyak kasus yaitu sebesar 40% jumlah kunjungan rawat inap lebih memilih pulang paksa sebelum dinyatakan diperbolehkan pulang oleh dokter yang merawat. Penyebab pulang paksa ini lebih dikarenakan faktor budaya daerah antara lain karena ada *rainan* atau *piodalan*, hari raya, akan dibawa ke pengobatan alternatif dan lain sebagainya sehingga waktu perawatan menjadi singkat.

Indeks TOI pada RSUD Kab. Klungkung adalah sebesar 2-3 hari. Indeks ini sudah menjadi standar yang baik sesuai dengan ketentuan oleh Kemenkes RI adalah sebesar 1-3 hari. Dari indeks diatas di RSUD Kab. Klungkung tempat tidur tidak ditempati dari telah diisi sampai ke saat terisi berikutnya sepanjang 2-3 hari. Hal ini menyatakan bahwa tingkat efisiensi penggunaan tempat tidur sudah cukup baik yang artinya bahwa empat tidur tidak terpakai hanya 2-3 hari saja. Indeks BTO di RSUD Kab. Klungkung adalah sebesar 42-56 hari sesuai dengan angka yang ideal menurut Peraturan Kemenkes RI adalah sebesar 40-50 hari. Hal ini menandakan bahwa setiap tahunnya tempat tidur di RSUD Kab. Klungkung

dipakai 42-56 kali. Hal ini menandakan tingkat efisiensi sudah sesuai dengan Peraturan Kemenkes RI.

Tidak adanya perbedaan kinerja pada saat setelah ditetapkan sebagai BLUD di RSUD Kab. Klungkung juga diakibatkan oleh tidak adanya perubahan budaya organisasi dari yang sebelumnya birokrasi pemerintahan yang kaku menjadi budaya *government entrepreneur*. *Entrepreneurship* bisa dilakukan tidak hanya pada sektor swasta namun pada sektor publik dapat dilakukan (Osborne dan Gaebler,1992). Menurunnya kepercayaan masyarakat amerika pada saat itu terhadap pemerintah yang menjalankan pelayanan publik yang tidak efektif dan efisien maka munculah teori ini. Teori ini menjawab sedikit permasalahan tersebut. Budaya birokrasi yang dijalankan RSUD Kab. Klungkung setelah ditetapkan sebagai BLUD harusnya mengadopsi *entrepreneurship government* dimana orientasi pelayanan prima menjadi budaya organisasi sehingga dapat menghasilkan kinerja sesuai dengan yang telah ditetapkan.

#### **SIMPULAN DAN SARAN.**

Analisis data yang dilakukan dan pembahasan dalam tesis ini mengenai analisis kinerja keuangan dan kinerja efisiensi proses internal sebelum dan sesudah penerapan PPK-BLUD yaitu studi kasus pada RSUD Kab. Klungkung maka dapat disimpulkan sebagai berikut: Tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan pada seluruh variabel yang diteliti serta tidak terdapat perbedaan kinerja efisiensi proses internal pada seluruh variabel yang diteliti. RSUD Kab. Klungkung sebagai lembaga non profit oriented dan sebagai salah satu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Klungkung yang telah ditetapkan sebagai Badan Layanan

Umum Daerah belum sepenuhnya menerapkan pola-pola pengelolaan keuangan BLUD hal ini ditunjukkan dengan belum adanya sistem informasi akuntansi dan kebijakan akuntansi pada RSUD Kab. Klungkung. Tidak adanya perbedaan kinerja pada BLUD RSUD Kab. Klungkung lebih disebabkan pada manajemen RSUD belum melaksanakan secara optimal peraturan yang ditetapkan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah. Kekurangtaatan RSUD dapat dilihat pada penentuan tarif yang belum menggunakan biaya satuan per unit dan pola tarif tidak diperbarui setiap tahunnya, optimalisasi pendapatan yang belum dikerjakan secara maksimal seperti pendapatan jasa layanan one day care, jasa penitipan jenazah, dan pendapatan atas lahan parkir yang masih dikelola oleh dinas perhubungan.

Saran yang ingin disampaikan untuk pengembangan dari hasil penelitian ini adalah sebagai berikut: Bagi RSUD Kab. Klungkung penerapan pola pengelolaan keuangan badan layanan umum daerah perlu direncanakan dengan matang dan segala persyaratan substantif, teknis, dan administratif dijalankan dengan baik dan penuh tanggung jawab. Sistem informasi akuntansi dan kebijakan akuntansi harus segera diciptakan dan dijalankan sehingga terciptanya pelaporan akuntansi yang akuntabel dan reliabel. Flexibilitas keuangan yang diberikan dalam hal pengelolaan keuangan harus digunakan secara cermat dan terukur sehingga target kinerja keuangan dapat ditingkatkan dengan menerapkan pola new public management. Hal ini dilakukan dengan melaksanakan pengelolaan kas BLUD dengan lebih baik. RSUD Kab. Klungkung harus segera meningkatkan diri

dengan minimal menjadi rumah sakit type B. Akreditasi rumah sakit sebagai standar pelayanan publik harus segera dilakukan. Perubahan budaya organisasi dari birokrasi pemerintahan menjadi government entrepreneurship menjadi sebuah keharusan yang dilakukan menuju pelayanan prima dan perbaikan kinerja.

Bagi instansi pemerintah yang akan menerapkan PPK-BLUD. Satuan kerja perangkat daerah yang akan menerapkan PPK-BLUD agar menyiapkan SDM yang berkompetensi dalam bidang keuangan dan teknis. Persiapan yang matang membuat penerapan PPK-BLUD akan menjadi semakin mudah diimplementasikan dan membuat tujuan dibentuknya PPK-BLUD menjadi tepat sasaran sesuai dengan pola new public management. Bagi peneliti selanjutnya agar dapat juga diuji variabel kinerja kepuasan pelanggan serta variabel kinerja pertumbuhan dan pembelajaran yang juga sebagai bagian penting dalam menilai kinerja organisasi sektor publik.

## REFERENSI

- Anggit Maharani. 2013. Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, *Jupe UNS*, Vol.: 1, No. 3 Hal 1 s/d 10.
- Anonim. 2004. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Jakarta : Sekretariat Negara Republik Indonesia.
- Anonim. 2005. *Indikator Kinerja utama Rumah Sakit*. Jakarta: Departemen Kesehatan Republik Indonesia.
- Anonim. 2005. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Jakarta: Kementerian Hukum Dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia.

- Anonim. 2007. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 Tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri Republik Indonesia.
- Anonim. 2011. Keputusan Bupati Klungkung Nomor 253 Tahun 2011, tentang Penetapan RSUD Kabupaten Klungkung Sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah yang Menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah. Klungkung: Bagian Hukum Sekretariat Daerah Kabupaten Klungkung.
- Ardani, Mira Novana. 2010. "Pengaruh Kebijakan *Sunset Policy* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus Di Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Jawa Timur I Surabaya)" (*tesis*). Semarang: Magister Ilmu Hukum Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro.
- Arief Wahyudi. 2015. "Analisis Pengelolaan Dan Kinerja Keuangan Pada Pusat Pengelolaan Komplek Gelora Bung Karno (PPKGBK) Dan Pusat Pengelolaan Komplek Kemayoran (PPKK) Sebelum Dan Setelah Penerapan Prinsip Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU)" (*tesis*). Yogyakarta : Universitas Gajah Mada.
- Bambang Sunggono, Hukum dan Kebijakan Publik, Penerbit: Sinar Grafika. Jakarta. 1994.
- David Johnson. 2014. The Government Performance and Results Act: An Analysis of Strategic Goals and Performance Measurements. Available from :URL:<http://digitalcommons.apus.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1023&context=theses>.
- Dedy setiyono. 2010. Analisis Penerapan New Public Management (NPM) sebagai Kerangka Peningkatan Kualitas Pelayanan pada Balai Kesehatan/Rumah Sakit, *Jurnal Universitas Madura*, Madura.

- Fatemi dan Behmanesh. 2012. New Public Management Approach and Accountability, *International Journal of Management, Economics and Social Sciences* Vol.: 1(2), pp. 42 –49.
- Febriana Puspawati. 2012. Analisis Implementasi Pengelolaan Keuangan BLUD dan Dampaknya Terhadap Kinerja pada Rumah Sakit Umum Daerah Nganjuk, *Jurnal Universitas Brawijaya*, Malang.
- Gernod Gruening. 2001. Origin and theoretical basis of New Public Management, *International Public Management Journal* Vol.: 4 Page. 1–25.
- George Stigler. 1971. The Theory of Economic Regulation, *Bell Journal of Economics and Management Science*, Vol.; 3, pp. 3–18.
- Gusnardi dan Nur Azizah. 2013. Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan Akuntansi Keuangan Daerah pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Arifin Ahmad Pekanbaru, *Jurnal Akuntansi*, Vol.: 1, No. 2, April 2013 : 169-183, Universitas Riau.
- H. Imam Ghozali. 2013. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi, Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hoque dan Moll. 1995. *Public sector reform – Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective*, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14 Iss: 4, pp.304 – 326.
- Hurst, J. and M. Jee-Hughes. 2001. Performance Measurement and Performance Management in OECD Health Systems, *OECD Labour Market and Social Policy Occasional Papers*, No.: 47, OECD Publishing.
- Kalimullah. Et.al. 2012. New Public Management: Emergence and Principles, *BUP Journal*, Vol.: 1, Issue 1.

- Kasmir. 2010. Pengantar Manajemen Keuangan, Jakarta: Penerbit Kencana.
- Kempe Ronald Hope, Sr. 2001. The new public management: context and practice in Africa, *International Public Management Journal*, Vol.: 4, Page: 119–134
- Larry D Stout. 1993. Performance Measurement Guide. Available from: URL: <http://gronald-ronald.blogspot.co.id/2011/06/pengukuran-kinerja-sektor-publik.html>.
- Lunenburg. 2012. Compliance Theory and Organizational Effectiveness, *International Journal of Scholarly Academic Intellectual Diversity*, Volume: 14, Number 1.
- Louise Kloot. 1999. Performance measurement and accountability in Victorian local government, *Journal of Department of Accounting and Finance*, Victoria University of Technology, Melbourne City, Victoria, Australia.
- Mahendra Dyo Sandiwara. 2014. “Analisis perubahan sistem keuangan dan Kinerja Rumah Sakit Sebelum Dan Sesudah Berstatus Badan Layanan Umum Daerah (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Saiful Anwar Malang)” (*skripsi*), Malang : Universitas Brawijaya.
- Meidyawati. 2011. Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) pada Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi. Available from: URL: <http://www.infodiknas.com/wp-content/uploads/2014/11/>
- Mahmudi. 2007. Manajemen Kinerja Sektor Publik. Yogyakarta : UPP STIM YKPN
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi
- Mulyadi. 2001. Akuntansi Manajemen : Konsep, Manfaat dan Rekayasa, Jakarta : Salemba Empat.

- Osborne, David dan Ted Gaebler. 2003. *Mewirusahaakan Birokrasi: Mentransformasi Semangat Wirausaha ke dalam Sektor Publik* (terjemahan). Penerbit: PPM. Jakarta.
- Promberger and Rauskala. 2003. *New Public Management –An Introduction from the UK Perspective*, Working paper Vol.: 6, Universität Innsbruck Zentrum für Verwaltungsmanagement Universitätsstr.
- Rondonowu dan Trisnantoro. 2013. *Manajemen Perubahan di Lembaga Pemerintah: Studi Kasus Implementasi Kebijakan Pelaksanaan PPK-BLUD di Rumah Sakit Jiwa Provinsi NTB*. *Jurnal Kebijakan Kesehatan Indonesia*, Volume: 02 No. 04 Desember 201, Halaman 163 – 170.
- Shaw C. 2003. *How can hospital performance be measured and monitored?*, Copenhagen, WHO Regional Office for Europe (health evidence network report). Available from: URL: <http://www.euro.who.int/document/e82975.pdf>. accessed 29 August 2003.
- Sherly Kartika Surya. 2015. *Performance Analysis of Financial And Non-Financial General Regional Hospital Dr. Haryato Lumajang Before And After the Implementation of the Public Service Board*, *Artikel Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi*, Universitas Jember (UNEJ).
- Soerjono Soekanto, *Kesadaran Hukum Dan Kepatuhan Hukum*, Penerbit CV. Rajawali. Jakarta: 1977
- Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Jakarta: Alfabeta.
- Tim Penyusun Kamus Pusat Bahasa. 2002. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka.

Tyler dalam Saleh. 2004. Perspektif Dasar Kepatuhan, Available from: URL:  
<http://repository.usu.ac.id/bistream/12345678/41001/4/Chapter%20II.pdf> .

(sitasi 25 Pebruari 2014).

Waluyo Indarto. 2011. Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru Dalam Pengelolaan Keuangan Di Satuan Kerja Pemerintah. *Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia*, Vol.: IX. No.2 Hlm. 1 – 15.

Waskito, et.al. 2014. Penerapan Balance Scorecard sebagai Tolok Ukur Kinerja pada RSUD Kota Semarang. *Accounting Analysis Journal* Vol.: (4). Hlm 501-512

Zahirul Hoque and Jodie Moll. 2001. Public sector reform Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities - an Australian perspective. *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14 No. 4, 2001, pp. 304-326.