

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Akuntabilitas

Landasan teori merupakan suatu teori dasar yang menjadi dasar acuan yang digunakan peneliti dalam memecahkan suatu masalah. Penelitian kualitatif sebagian besar membahas suatu masalah yang berasal dari pengembangan teori dasar. Penelitian ini menggunakan teori agensi (agency) sebagai landasan dalam pengembangan penelitian. Teori akuntabilitas mendasari penelitian ini, kaitannya dengan penganggaran berbasis kinerja pada organisasi sektor publik. Pengertian akuntabilitas terkait dengan tanggung jawab suatu badan atau organisasi atas kegiatan-kegiatan yang dilakukannya dan memiliki suatu kewajiban akan pemeriksaan oleh pihak independen (Bachtiar, 2001). Douglas (1991) menerangkan bahwa akuntabilitas mengandung arti mengenai penyediaan informasi mengenai keputusan dan tindakan yang diambil selama proses operasi dalam suatu unit, adanya pihak eksternal yang mengulas kembali akan informasi tersebut dan melakukan koreksi jika dibutuhkan.

Akuntabilitas dari suatu organisasi meliputi penganggaran. Suatu proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan organisasi yang melibatkan semua bagian dari organisasi, baik dari manajer tingkat atas maupun manajer tingkat bawah yang memainkan peranannya masing-masing dalam mempersiapkan dan mengevaluasi berbagai alternatif dari tujuan dibuatnya

anggaran itu sendiri, dimana anggaran tersebut selanjutnya digunakan sebagai tolak ukur pada kinerja organisasi.

Peran penting akuntabilitas keuangan di dalam suatu organisasi diperlukan sebagai suatu bentuk pertanggungjawaban penggunaan dana, sehingga dalam penyusunannya harus disampaikan dengan baik. Kualitas suatu akuntabilitas memiliki pengaruh yang besar terhadap kepercayaan pengguna informasi keuangan. Pengguna informasi tersebut terkait dengan penganggaran yang ada di RSUD adalah pemerintah dan masyarakat.

Mengacu pada teori agensi (agency theory), berkaitan dengan masalah keagenan dalam pelaporan keuangan, satuan kerja pemerintah yang terbentuk sebagai Badan Layanan Umum Daerah berperan sebagai agen yang memiliki kewajiban dalam menyajikan informasi dalam laporan keuangan kepada para pengguna informasi yang berperan sebagai prinsipal, dalam hal ini termasuk pemerintah daerah karena BLU memiliki otonomi dalam hal pengelolaan keuangan. Dalam hubungan ini, BLU harus melakukan apa yang menjadi tanggung jawabnya dalam memberikan informasi berupa laporan keuangan kepada para penggunanya.

Teori keagenan melandasi penelitian mengenai penganggaran kinerja karena dalam penyusunan anggaran yang dibuat oleh BLUD melibatkan berbagai pihak yang terdiri dari pihak prinsipal dan pihak agen. Pihak prinsipal dalam penelitian ini adalah pemerintah daerah, pemerintah pusat dan masyarakat yang merupakan pihak-pihak pengguna informasi. Informasi yang dimaksud adalah berupa Rencana Anggaran Bisnis (RBA) dan laporan kinerja. Informasi-informasi

yang diperoleh tersebut kemudian dijadikan sebagai alat pertanggungjawaban dalam penggunaan anggaran oleh RSUD yang berstatus BLUD.

Sedangkan berdasarkan dengan teori kepatuhan, dalam penelitian ini dibentuk berdasarkan perspektif normatif akan kepatuhan dalam penyampaian laporan kinerja berdasarkan kegiatan sesuai dengan Rencana Bisnis dan Anggaran yang telah disusun. Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, maka dalam hal ini BLU harus memenuhi penyampaian informasi berupa pengelolaan keuangan dan pelaporannya sesuai dengan standar akuntansi yang diterapkan. Pengelolaan keuangan yang dimaksud meliputi proses penganggaran, dimana di dalam suatu BLUD penganggaran yang diterapkan berbasis kinerja. Informasi yang dihasilkan dari penggunaan anggaran adalah berupa laporan kinerja. Laporan kinerja tersebut merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban penggunaan anggaran yang meliputi pelaksanaan kegiatan-kegiatan yang direncanakan beserta anggarannya. Informasi-informasi tersebut harus dilaporkan secara berkala kepada pihak-pihak prinsipal sebagai bahan evaluasi dan bukti transparansi dari penggunaan dana pemerintah.

2.1.2. Badan Layanan Umum Daerah

Badan Layanan Umum (BLU) adalah satuan kerja pemerintah yang memiliki fungsi dan peran sebagai unit pelayanan masyarakat berupa penyediaan barang dan jasa dengan sistem pengelolaan keuangan yang fleksibel tanpa mengutamakan keuntungan dalam praktik bisnis yang dijalankan. Beberapa sumber berpendapat bahwa BLU merupakan suatu organisasi di antara konsep

public dan *private* atau dapat juga disebut sebagai organisasi publik semi otonom (Retnaningsih *et al.*, 2012).

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah Pasal 1 menyebutkan bahwa Badan Layanan Umum Daerah yang selanjutnya disingkat BLUD adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) atau unit kerja pada SKPD 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.

Penjelasan sesuai dengan undang-undang yang telah diuraikan sebelumnya, menurut Waluyo (2011), maka karakteristik satuan kerja pemerintah yang berstatus Badan Layanan Umum, adalah sebagai berikut:

1. Merupakan satuan kerja pemerintah yang pengelolaannya tidak dipisahkan dari kekayaan Negara
2. Menghasilkan barang dan/atau jasa yang diperlukan oleh masyarakat
3. Tidak berorientasi pada pencarian keuntungan (laba)
4. Fleksibel dalam pengelolaan keuangan dengan prinsip efisiensi dan produktivitas, untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.

5. Rencana kerja, anggaran dan pertanggungjawabannya dikonsolidasikan dengan entitas vertikal di atasnya (kementerian / lembaga) sebagai instansi induk
6. Penerimaan negara bukan pajak (PNBP), baik dalam pendapatan maupun sumbangan / hibah dapat digunakan secara langsung
7. Pegawai Badan Layanan Umum dapat terdiri dari pegawai negeri sipil dan bukan pegawai negeri sipil atau pegawai BLU
8. BLU bukan merupakan subyek pajak.

Permendagri No. 61 Tahun 2007 Pasal 2 juga menyebutkan mengenai tujuan dibentuknya BLUD dimana BLUD beroperasi sebagai perangkat kerja pemerintah daerah untuk tujuan pemberian layanan umum secara lebih efektif dan efisien sejalan dengan praktek bisnis yang sehat, yang pengelolaannya dilakukan berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh kepala daerah. Suatu proses untuk menjadi sebuah entitas berstatus BLUD diharuskan untuk memenuhi persyaratan sesuai dengan apa yang dicantumkan dalam Permendagri No. 61 Tahun 2007, yaitu sebagai berikut:

1. Persyaratan Substantif, meliputi penyediaan barang dan/atau jasa layanan umum, pengelolaan wilayah/kawasan tertentu untuk tujuan meningkatkan perekonomian masyarakat, pengelolaan dana khusus.
2. Persyaratan Teknis, meliputi kinerja pelayanan di bidang tugas dan fungsinya dan kinerja keuangan SKPD.
3. Persyaratan Administratif, meliputi dokumen – dokumen seperti pola tata kelola, rencana strategis bisnis, standar pelayanan minimal, laporan keuangan

pokok, dan laporan audit terakhir atau pernyataan bersedia untuk diaudit secara independen.

2.1.3. Rumah Sakit

Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 340/Menkes/Per/III/2010 sebagaimana yang dijelaskan pada Undang Undang Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit menerangkan bahwa rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan dan gawat darurat.

Penerapan nilai sosial dan etika dalam pelayanannya menjadikan pengelolaan rumah sakit berbeda dengan pengelolaan dalam bidang lainnya. Di dalam rumah sakit terdapat kegiatan-kegiatan yang beragam sesuai fungsinya dalam menjalankan usaha rumah sakit. Keberhasilan akan pelayanan umum di rumah sakit dipengaruhi oleh faktor-faktor yang berasal dari lingkungan internal maupun lingkungan eksternal. Faktor-faktor tersebut bersifat fluktuatif dan hal itu mempengaruhi kemampuan dan kualitas organisasi dalam mencapai tujuan rumah sakit.

Di Indonesia, rumah sakit dikategorikan menurut jenis maupun fasilitas dan kemampuan pelayanan. Menurut UU No. 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit, berdasarkan jenisnya, rumah sakit dikategorikan sebagai berikut:

1. Rumah Sakit Umum (RSU) adalah rumah sakit yang memberikan pelayanan kesehatan pada semua bidang dan jenis penyakit.

2. Rumah Sakit Khusus (RSKh) adalah rumah sakit yang memberikan pelayanan utama pada satu bidang atau satu jenis penyakit tertentu , berdasarkan disiplin ilmu, golongan umur, organ atau jenis penyakit.

Sedangkan dalam kategori Rumah Sakit Umum (RSU) menurut fasilitas dan kemampuan pelayanannya, diatur dalam Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 340/Menkes/Per/III/2010, yaitu:

1. Rumah Sakit Umum Kelas A harus memiliki fasilitas dan kemampuan pelayanan medik paling sedikit 4 (empat) Pelayanan Medik Spesialis Dasar, 5 (lima) Pelayanan Spesialis Penunjang Medik, 12 (dua belas) Pelayanan Medik Spesialis Lain dan 13 (tiga belas) Pelayanan Medik Sub Spesialis.
2. Rumah Sakit Umum Kelas B harus memiliki fasilitas dan kemampuan pelayanan medik paling sedikit 4 (empat) Pelayanan Medik Spesialis Dasar, 4 (empat) Pelayanan Spesialis Penunjang Medik, 8 (delapan) Pelayanan Medik Spesialis Lain dan 2 (dua) Pelayanan Medik Sub Spesialis Dasar.
3. Rumah Sakit Umum Kelas C harus memiliki fasilitas dan kemampuan pelayanan medik paling sedikit 4 (empat) Pelayanan Medik Spesialis Dasar dan 4 (empat) Pelayanan Spesialis Penunjang Medik.
4. Rumah Sakit Umum Kelas D harus memiliki fasilitas dan kemampuan pelayanan medik palig sedikit 2 (dua) Pelayanan Medik Spesialis Dasar.

2.1.4. Konsep Anggaran

Akuntabilitas terkait dengan suatu tanggung jawab yang diemban oleh badan organisasi atas kegiatan yang dilakukannya dan memungkinkan diperiksa

oleh pihak independen. Akuntabilitas memuat tentang informasi-informasi baik bersifat kuantitatif maupun kualitatif berdasarkan kegiatan yang dilakukan badan organisasi tersebut. Akuntabilitas (accountability) itu sendiri memiliki definisi yaitu sebagai suatu tanggung jawab pribadi atau departemen untuk melakukan fungsi tertentu. Seperti yang dijelaskan oleh Patricia P. Douglas (1991) bahwa akuntabilitas mengandung arti mengenai penyediaan informasi mengenai keputusan dan tindakan yang diambil selama proses operasi dalam suatu unit, adanya pihak eksternal yang mengulas kembali akan informasi tersebut dan melakukan koreksi jika dibutuhkan.

Pengelolaan keuangan di sektor publik, terutama di bidang pelayanan masyarakat, akuntabilitas sangat diperlukan sebagai informasi tidak hanya bagi pemerintah, namun juga informasi yang berguna bagi masyarakat. Akuntabilitas di Indonesia diatur dalam konstitusi dimana pemerintah harus mempertanggungjawabkan keuangan negara yang dikelolanya kepada masyarakat (UUD 1945 pasal 23 ayat (5)). Berkaitan dengan sektor publik, penganggaran yang diselenggarakan merupakan salah satu bentuk akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara. Peran penting akan adanya anggaran di dalam suatu organisasi sektor publik berasal dari kegunaannya dalam mengestimasi pendapatan dan jumlah tagihan yang diberikan (Nordiawan, 2006). Menurut Freeman dalam Nordiawan (2006), anggaran adalah suatu proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk kemudian mengalokasikan sumber daya yang dimiliki ke dalam kebutuhan-kebutuhan tidak terbatas. Pemahaman konsep anggaran tersebut menjelaskan mengenai pengelolaan kekayaan yang dimiliki

oleh organisasi sektor publik. Organisasi yang menangani di dalam bidang pelayanan masyarakat tentu memiliki tujuan utama untuk melayani masyarakat secara maksimal, namun hal ini kenyataannya masih sering terhambat oleh sumber daya yang terbatas.

Hansen dan Mowen (2009) menjelaskan bahwa anggaran (*budget*) adalah perencanaan keuangan untuk masa depan, anggaran memuat tujuan dan tindakan dalam mencapai tujuan – tujuan tersebut. Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kerja yang hendak dicapai selama periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah suatu proses atau metode dalam mempersiapkan suatu anggaran.

Anggaran memiliki fungsi yang sama dengan manajemen. Seluruh komponen dalam organisasi mulai dari top manajemen hingga para staf memegang peranan penting mulai dari proses perencanaan, penerapan hingga pada evaluasi anggaran. Terdapat beberapa fungsi yang mengaitkan akan hubungan manajer dan staf dengan anggaran yang disusun, fungsi – fungsi anggaran tersebut menurut Mardiasmo (2002), adalah sebagai berikut:

1. Sebagai Alat Perencanaan
2. Sebagai Alat Pengendalian
3. Sebagai Alat Koordinasi dan Komunikasi
4. Sebagai Alat Penilaian Kinerja
5. Sebagai Alat Motivasi

2.1.5. Anggaran Rumah Sakit

Penganggaran diperlukan bagi suatu organisasi, baik kecil maupun besar sebagai suatu tahap awal perencanaan kinerja dan penetapan sasaran. Di dalam satuan kerja berupa rumah sakit, penganggaran diperlukan agar rumah sakit bersiap diri untuk menjalankan pelayanan umum sesuai dengan kewajiban yang harus dipenuhi.

Adikoesoemo (2003) menerangkan bahwa anggaran yang terdapat di dalam rumah sakit selain memiliki fungsi sebagai pedoman dalam perencanaan keuangan dan kegiatan di masa datang, juga merupakan salah satu bentuk pengendalian keuangan organisasi. Pengendalian keuangan tersebut bertujuan untuk merencanakan dan mengendalikan kegiatan rumah sakit agar bisa fokus dalam pencapaian tujuannya, yaitu pendapatan yang diperoleh lebih besar atau setidaknya sama dengan biaya yang dikeluarkan. Pendapatan harus diklasifikasikan dalam beberapa sumber seperti pasien yang berobat jalan, rawat inap, kamar operasi dan sebagainya.

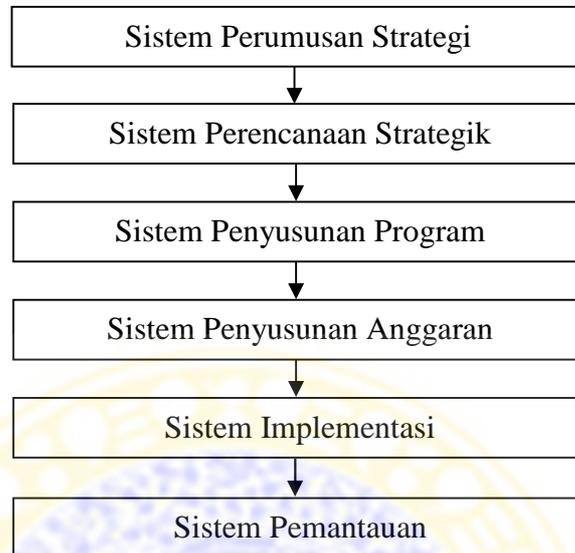
Penjelasan yang berdasarkan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, yang dimaksud dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) adalah rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Beberapa jenis anggaran keuangan telah diterapkan baik secara formal maupun informal oleh beberapa rumah sakit.

2.1.6. Anggaran Berbasis Kinerja

Kinerja (*performance*) adalah suatu hasil kerja yang dicapai seseorang atau suatu sekelompok orang dalam suatu organisasi dalam melaksanakan tugas yang telah diberikan sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing dalam rangka pencapaian tujuan organisasi dengan tidak melanggar hukum (legal) dan sesuai dengan moral maupun etika. Kinerja bisa diukur dengan perbandingan hasil kinerja yang telah dicapai oleh seseorang atau sekelompok orang selama periode tertentu dengan standar atau kriteria yang telah ditentukan (Padma *et al.*, 2004).

Setiawan (2001) menjelaskan bahwa kinerja merupakan suatu kondisi yang harus diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu sebagai pengguna informasi. Informasi kinerja merupakan sebuah alat bagi manajemen untuk menilai perkembangan yang telah dicapai selama ini atau dalam jangka waktu tertentu. Informasi kinerja digunakan oleh manajemen untuk proses pengambilan keputusan., dapat dikatakan bahwa dengan adanya pengukuran kinerja, manajemen dalam suatu organisasi akan mendapatkan alasan dasar dalam mengambil berbagai keputusan yang berbeda. Informasi kinerja berkaitan dengan akuntabilitas suatu organisasi yang mempengaruhi sistem yang dilaksanakan di dalam organisasi. Berikut ini merupakan kerangka mengenai sistem akuntabilitas kinerja berdasarkan pengembangan sistem manajemen strategik (Mulyadi, 2001).

Gambar 2.1
Sistem Akuntabilitas Kinerja



Sistem manajemen strategik mempunyai tiga peran di dalam pengelolaan suatu entitas yaitu:

1. *Trendwatching* dan *envisioning*
2. Pengartian visi dan strategi kedalam rencana tindakan (*action plan*)
3. Pengelolaan sumber daya (*resource management*)

Setiap tahapan dalam kerangka yang telah diuraikan akan menghasilkan keluaran berupa hasil analitis lingkungan, visi dan misi, nilai dan keyakinan dasar, tujuan dan sasaran strategi, program, anggaran, pelaksanaan dan umpan balik (*feedback*).

Tahapan pertama dimulai dengan perumusan dimana dalam proses tersebut akan ditentukan masalah-masalah terkait yang berkaitan dengan langkah-langkah apa saja yang akan diambil. Tahapan perencanaan merupakan tahapan dimana terdapat cara-cara dalam melaksanakan langkah strategi yang telah ditentukan. Penyusunan anggaran disesuaikan dengan program yang disusun dimana proses penganggaran mengacu pada kinerja-kinerja yang tertuang dalam program-

program yang disusun. Tahapan implementasi dan pemantauan merupakan tahap lanjutan dalam pelaksanaan program-program sesuai dengan dana yang dianggarkan. Anggaran yang digunakan akan diawasi sesuai dengan pelaksanaan program-program yang dilaksanakan, sehingga dalam susunan sistem manajemen strategik yang diuraikan sebelumnya menjelaskan tentang penganggaran yang dilaksanakan berdasarkan kinerja.

Anggaran kinerja mencerminkan beberapa hal. Pertama, maksud dan tujuan permintaan dana. Kedua, biaya dari program-program yang diusulkan dalam mencapai tujuan ini. Dan yang ketiga, data kuantitatif yang dapat mengukur pencapaian serta pekerjaan yang dilaksanakan untuk tiap-tiap program. Penganggaran berbasis kinerja ini berfokus pada efisiensi penyelenggaraan suatu aktivitas. Efisiensi adalah perbandingan antara output dengan input. Suatu aktivitas dikatakan efisien apabila output yang dihasilkan lebih besar dengan input yang sama, atau output yang dihasilkan adalah sama dengan input yang lebih sedikit. Anggaran ini tidak hanya didasarkan pada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi pada sistem anggaran tradisional, tetapi juga didasarkan pada tujuan/rencana tertentu yang pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan penggunaan biaya tersebut harus efisien dan efektif.

Anggaran kinerja pada dasarnya merupakan suatu penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian kinerja suatu organisasi. Kinerja tersebut mencerminkan akan adanya efisiensi dan efektifitas pelayanan publik, yang berarti harus mengacu pada kepentingan publik (Rahayu

et al., 2007). Tahap penganggaran merupakan tahapan yang penting karena apabila tidak disusun secara efektif dan tidak berdasarkan pada kinerja maka akan menggagalkan rencana yang telah disusun.

Tolok ukur keberhasilan sistem anggaran berbasis kinerja ini adalah *performance* atau prestasi dari tujuan atau hasil anggaran dengan menggunakan dana secara efisien. Pembangunan suatu sistem penganggaran yang dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran tahunan akan terlihat adanya keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan.

Pencapaian kinerja pada BLU diperoleh dengan cara membandingkan target anggaran dengan realisasi dan rencana keluaran dengan realisasi keluaran dalam masing-masing unit di dalam organisasi. Secara umum unit organisasi yang ada di dalam sebuah BLU terdiri dari:

- a. Unit Pelayanan (Pelayanan A, B, dan C)
- b. Unit Keuangan (Keuangan, Akuntansi)
- c. Unit Organisasi dan Sumber Daya Manusia (Diklat, Logistik)
- d. Unit Sarana dan Prasarana (Penunjang A, B, dan C)

Contoh Tabel Pencapaian Kinerja:

Tabel 2.1
Contoh Tabel Pencapaian Kinerja

Unit:										
No.	Kegiatan	Dana			Keluaran			Prognosa 1 Tahun		
		Anggaran	Realisasi s.d. Bulan ...	%	Rencana	Realisasi s.d. Bulan ...	%	Rencana	Realisasi	%

Sumber: Pedoman Penyusunan RBA BLU, PMK No. 44 /PMK.05/2009

2.1.7. Rencana Bisnis dan Anggaran

Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) adalah suatu bentuk dokumen perencanaan bisnis dan penganggaran tiap tahun yang disusun oleh satuan kerja Badan Layanan Umum (BLU). Dengan terbitnya UU No 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Peraturan Pemerintah No 23 tahun 2005 tentang Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) dan Peraturan Menteri Dalam Negeri No 61 tahun 2007 tentang Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah, Permendagri No 27 Tahun 2013 tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Tahun Anggaran 2014 dinyatakan bahwa Bagi SKPD atau Unit Kerja pada SKPD yang telah menerapkan PPK-BLUD, agar : Penyusunan RKA dalam APBD menggunakan format Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah Pasal 1 Ayat (17) menerangkan bahwa Rencana Bisnis dan Anggaran yang selanjutnya disingkat RBA adalah dokumen perencanaan bisnis dan penganggaran tahunan yang berisi program, kegiatan, target kinerja dan anggaran BLUD. RBA merupakan penjabaran lebih lanjut mengenai program dan kegiatan yang dilaksanakan oleh BLUD dengan berpedoman pada PPK-BLU dan berisi mengenai :

- a. kinerja tahun berjalan;
- b. asumsi makro dan mikro;
- c. target kinerja;
- d. analisis dan perkiraan biaya satuan;

- e. perkiraan harga;
- f. anggaran pendapatan dan biaya;
- g. besaran persentase ambang batas;
- h. prognosa laporan keuangan;
- i. perkiraan maju (*forward estimate*);
- j. rencana pengeluaran investasi/modal; dan
- k. ringkasan pendapatan dan biaya untuk konsolidasi dengan RKA-SKPD/APBD.

Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) pada satuan kerja berstatus BLU disusun berdasarkan strategi bisnis. RBA memuat seluruh program, kegiatan, anggaran penerimaan/pendapatan, anggaran pengeluaran/belanja, estimasi saldo awal dan estimasi saldo akhir pada kas BLU. RBA disusun berdasarkan pada:

- a. Basis kinerja dan perhitungan akuntansi biaya menurut jenis layanannya
- b. Kebutuhan dan kemampuan pendapatan yang diperkirakan akan diterima dari masyarakat.

Prognosa yang terdapat di RBA merupakan suatu komponen penting pada penyusunan anggaran. Prognosa merupakan suatu angka proyeksi yang menggambarkan tentang pencapaian tahun berjalan yang dibuat sebagai dasar penyusunan anggaran. Prognosa menguraikan biaya-biaya operasional yang diproyeksikan dalam proses kinerja dalam pelayanan.

Dalam penyusunannya terdapat beberapa bahan yang harus dipersiapkan terlebih dahulu sehingga penyusunan RBA dapat berjalan dengan baik. Bahan-bahan tersebut antara lain adalah:

- a. LRA Per sumber dana yang diperoleh
- b. Persediaan akhir taun sebelumnya dan proyeksi persediaan tahun berikutnya
- c. Hutang tahun sebelumnya dan tahun berikutnya
- d. Piutang tahun sebelumnya dan tahun berikutnya
- e. Penerimaan sampai pada pertengahan tahun berikutnya
- f. Laporan tahunan tahun sebelumnya

Bahan-bahan tersebut berkaitan dengan kegiatan transaksi pada tahun sebelumnya dan tahun berikutnya. Misal, penyusunan RBA tahun 2013, memerlukan data-data terkait pada tahun 2012.

RBA berisi informasi-informasi yang berguna dalam penetapan anggaran tahun berjalan serta adanya faktor-faktor yang mempengaruhi, baik internal maupun eksternal. Adapun hal-hal yang ada di dalam persiapan penyusunan RBA antara lain:

- a. Asumsi aspek makro tahun berjalan
- b. Asumsi aspek mikro tahun berjalan
- c. Standar Pelayanan Minimal
- d. Program dan kegiatan tahun berjalan
- e. Pendapatan dan penerimaan
- f. Ambang batas

2.1.8. Rencana Strategi Bisnis

Perencanaan merupakan suatu dasar dari sebuah manajemen untuk melakukan segala sesuatu untuk kelangsungan hidupnya. Perencanaan disusun

untuk mencapai suatu tujuan melalui strategi-strategi yang nantinya akan dilaksanakan. Perumusan strategi-strategi tersebut dibuat untuk jangka waktu tertentu, dimana meliputi visi dan misi organisasi. Strategi tersebut berupa program dan kegiatan yang akan dilaksanakan dalam jangka waktu tertentu serta alokasi dana yang dibutuhkan dalam menunjang program dan kegiatan tersebut.

Rencana Strategi Bisnis (RSB) merupakan suatu dasar dalam suatu instansi dalam mewujudkan visi misinya. Menurut definisinya, RSB merupakan dokumen lima tahunan yang memuat tentang visi, misi, program strategis, pengukuran pencapaian kinerja dan arah kebijakan dari sistem operasional BLUD. RSB adalah suatu landasan dan referensi dalam menentukan skala prioritas dalam penganggaran dana. Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pola Pengelolaan Keuangan BLU, menjelaskan bahwa BLU menyusun RBA mengacu pada RSB. Manfaat dari perencanaan strategis adalah sebagai berikut:

- Sebagai sarana dalam upaya tersiptanya anggaran yang efektif.
- Sebagai sarana dalam pengalokasian sumber daya secara optimal.
- Sebagai suatu kerangka dasar dalam pelaksanaan tindakan yang dilaksanakan.

Penyusunan RSB terkait dengan pelayanan masyarakat adalah adanya visi dan misi berserta program dan kegiatan yang disusun dimana hal tersebut digunakan untuk menilai kinerja BLU. Melalui program dan kegiatan yang dicapai maka RSB diharapkan akan mampu menunjang kinerja BLU dalam pelayanan masyarakat.

2.1.9. Standar Pelayanan Minimal

Peraturan Pemerintah Nomor 65 tahun 2005 Tentang Pedoman Penyusunan dan Penerapan Standar Pelayanan Minimal (SPM) menjelaskan bahwa SPM disusun sebagai alat pemerintah dan pemerintah daerah untuk menjamin akses dan mutu pelayanan dasar kepada masyarakat secara merata dalam rangka penyelenggaraan urusan wajib. Disebutkan pula bahwa SPM bersifat sederhana, konkrit, mudah diukur, terbuka, terjangkau dan dapat dipertanggungjawabkan serta mempunyai batas waktu pencapaian. Menindaklanjuti peraturan tersebut, terbitlah Keputusan Menteri Kesehatan RI No: 129/Menkes/SK/II/2008 tentang Standar Pelayanan Minimal Rumah Sakit. Di dalamnya terdapat indikator SPM yang wajib dilaksanakan oleh unit-unit pelayanan di RS dengan standar yang telah ditetapkan guna menjamin pelayanan kesehatan yang diberikan kepada masyarakat.

SPM merupakan suatu alat ukur yang digunakan dalam pencapaian target-target yang hendak dicapai oleh suatu instansi. SPM Rumah Sakit di dalamnya terdapat indikator-indikator yang wajib dilaksanakan oleh unit-unit pelayanan rumah sakit guna menjamin pelayanan yang diberikan kepada masyarakat. Daftar indikator SPM yang telah disusun merupakan acuan dasar dalam menilai pencapaian kinerja yang telah berhasil dilaksanakan. Dalam pencapaian kinerja yang telah diketahui maka akan diketahui target-target yang berhasil dicapai dan yang belum berhasil tercapai. Pencapaian kinerja tersebut disusun di dalam tabel evaluasi pencapaian SPM.

Kegiatan-kegiatan yang berkaitan dengan pelayanan kesehatan masyarakat bisa diketahui melalui SPM berdasarkan pada target-target yang ditetapkan. Peningkatan pelayanan masyarakat dapat diketahui dan diukur keberhasilannya melalui SPM. SPM selain sebagai sarana pengukuran tingkat pencapaian target, juga berfungsi sebagai bahan dalam proses evaluasi dari kegiatan-kegiatan yang dilaksanakan. Banyak sedikitnya target-target yang belum tercapai, menjelaskan tentang tingkat pelayanan kepada masyarakat.

2.1.10. Faktor – Faktor yang Mempengaruhi Penganggaran

Penyusunan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor yang mengidentifikasi suatu anggaran dapat berfungsi dengan baik dan cukup akurat untuk digunakan di masa depan. Faktor – faktor tersebut berasal dari lingkungan di sekitar organisasi. Menurut Munandar (2001), faktor tersebut secara garis besar dibedakan menjadi:

1. Faktor Internal, meliputi data, informasi dan pengalaman yang terdapat di dalam organisasi sendiri, antara lain berupa:
 - a. Penjualan tahun lalu.
 - b. Kebijakan organisasi.
 - c. Kapasitas produksi yang dimiliki organisasi.
 - d. Sumber daya manusia.
 - e. Fasilitas – fasilitas yang dimiliki.
2. Faktor Eksternal, meliputi data, informasi dan pengalaman yang berasal dari lingkungan luar organisasi, antara lain berupa:

- a. Keadaan persaingan.
- b. Tingkat pertumbuhan dan penyebaran penduduk.
- c. Tingkat pendidikan masyarakat.
- d. Tingkat penghasilan masyarakat.
- e. Budaya masyarakat.
- f. Kebijakan pemerintah, baik dari segi ekonomi, sosial, politikm budaya maupun keamanan.
- g. Perekonomian nasional maupun internasional dan kemajuan teknologi.

2.2. Penelitian Sebelumnya

Andini (2007) meneliti tentang evaluasi penganggaran biaya rumah sakit pada Rumah Sakit Umum Palang Merah Indonesia Bogor. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah pendekatan kualitatif. Penelitian yang dilakukan ini bertujuan untuk mengetahui proses penganggaran biaya, mengidentifikasi sumber daya yang dimiliki rumah sakit dan menentukan besarnya anggaran biaya RSUD PMI Bogor berdasarkan perhitungan *activity based budgetting* (ABB). Hasil dari penelitian tersebut menyatakan bahwa anggaran di RSUD PMI Bogor disusun dalam rangka kegiatan perencanaan dan pengendalian, serta menjadi pegangan manajemen dalam kegiatan operasionalnya. Persamaan penelitian RSUD PMI dengan penelitian ini terletak pada pendekatan penelitian yang digunakan yaitu dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Persamaan lain yaitu terletak pada objek penelitian yaitu berupa suatu satuan kerja rumah sakit umum. Sedangkan perbedaan yang terdapat dalam penelitian ini adalah topik

pembahasan dimana penelitian ini lebih menekankan pada evaluasi hasil leporan anggaran berdasarkan ABB, sementara penelitian yang dibuat oleh penulis menekankan pada implementasi penganggaran berbasis kinerja pada rumah sakit yang berstatus sebagai BLUD.

(Amirya *et al.*, 2012) dalam penelitiannya yang berjudul Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Sebuah Studi Interpretif juga merupakan penelitian yang menjadi salah satu acuan dasar dalam penelitian ini. Penelitian mengambil objek di Universitas Brawijaya Malang, Jawa Timur. Pelaksanaan penelitian tersebut melibatkan wakil rektor dan ketua bagian akuntansi Universitas Brawijaya. Hasil penelitian ini menjelaskan bahwa penerapan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi dalam BLU melibatkan aspek perilaku individual manusia. Pemaknaan informan mengenai pengembangan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual merupakan sebuah upaya untuk memenuhi usaha dalam peningkatan kinerja organisasi yang lebih efisien, efektif, dan produktif dalam kualitas pelayanan.

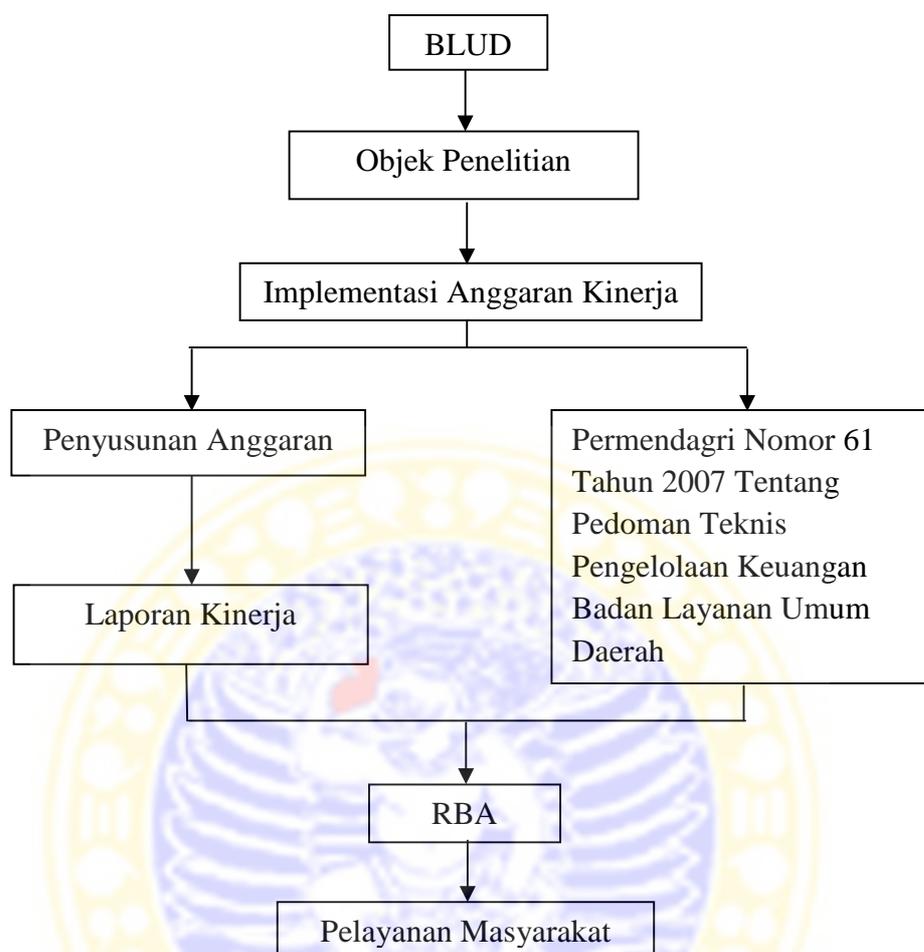
Kurrohman (2013), menjelaskan tentang peranan penganggaran kinerja sebelum dan sesudah diterapkan terhadap penilaian kinerja keuangan daerah kabupaten dan kota di Jawa Timur dengan menggunakan penilaian kinerja berdasarkan pada konsep *value for money*. Penelitian yang berjudul Evaluasi Penganggaran Berbasis Kinerja Melalui Kinerja Keuangan Yang Berbasis Value For Money Di Kabupaten/Kota Di Jawa Timur ini mengungkapkan mengenai anggaran kinerja yang akan meningkatkan kualitas pelayanan publik, dalam hal ini yang disebut publik adalah masyarakat. Hasil yang diperoleh penelitian

tersebut menjelaskan bahwa adanya perbedaan kinerja dalam hal ekonomis, efisiensi dan efektifitas pada saat sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja. Penelitian yang dilakukan oleh Kurrohman (2013) menjadi dasar bagi penulisan penelitian ini sebagai pembuatan proposisi untuk digunakan dalam mengolah data yang digunakan untuk memperoleh hasil yang diharapkan.

2.3. Kerangka Konseptual

Penelitian ini memiliki fokus dalam pembahasan penganggaran berbasis kinerja yang diterapkan di RSUD yang berstatus BLUD beserta proses implementasinya dan pemahaman akan implementasinya oleh pihak-pihak yang terkait pada penyusunan anggaran berbasis kinerja. Penelitian ini berbasis pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 Tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah. Peraturan-peraturan yang telah dijelaskan sebelumnya maka, dalam penelitian kali ini akan membahas fakta dan kejadian yang terjadi sebenarnya di lapangan, dimana hasil penelitian tersebut nantinya diharapkan akan mampu memperbaiki kualitas instansi dalam bidang keuangan, khususnya penganggaran.

Kerangka konseptual berikut merupakan suatu dasar pada penelitian ini, dimana objek penelitian adalah sebuah Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) yang berstatus BLUD.



Gambar 2.2
Kerangka Konseptual