

# BAB 1

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*) dilakukan reformasi di berbagai bidang, salah satunya yaitu reformasi dalam bidang akuntansi pemerintahan dalam bentuk penyajian Laporan Keuangan berbasis akrual yang transparan dan akuntabel. Laporan keuangan pemerintah merupakan suatu bentuk kebutuhan transparansi yang merupakan syarat pendukung adanya akuntabilitas yang berupa keterbukaan pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumberdaya publik. Transparansi informasi terutama informasi keuangan dan fiskal harus dilakukan dalam bentuk yang relevan dan mudah dipahami (Ellahie dan Ricco, 2017), hal ini merupakan wujud pertanggungjawaban kepada masyarakat atas kinerja pemerintah dan menjadi suatu tuntutan yang umum. Menguatnya tuntutan tersebut mengharuskan lembaga pemerintah memberikan informasi atas aktivitas dan akuntabilitas kinerjanya kepada publik (Mardiana dan Fahlevi, 2017).

Reformasi berupa peralihan pencatatan akuntansi pemerintah yang berbasis kas menjadi berbasis akrual secara penuh pada setiap instansi pemerintahan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah merupakan suatu keharusan. Perubahan ini merupakan bagian dari desain yang ingin dibentuk dalam reformasi di bidang keuangan negara seperti yang

diamanatkan Undang-Undang no.17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pada ayat (1) (Indonesia, 2003) mengharuskan pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual. Untuk memenuhi kewajiban perundangan tersebut, pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah nomor 71 Tahun 2010 (Indonesia, 2010a) tentang Standar Akuntansi Pemerintahan basis akrual dalam penyusunan Laporan Keuangan pemerintah.

Perubahan sistem akuntansi dari akuntansi berbasis kas menjadi akuntansi berbasis akrual dalam penyusunan Laporan Keuangan pemerintah diperlukan karena sistem akuntansi berbasis kas dianggap tidak lagi memuaskan, terutama karena kekurangannya dalam menyajikan gambaran keuangan yang akurat dan dalam memberikan informasi manajemen yang berguna dan memadai untuk memfasilitasi perencanaan dan proses kinerja (McIntosh dkk., 2014). Selain itu, laporan keuangan pemerintah yang dihasilkan dari penerapan pencatatan akuntansi berbasis akrual dimaksudkan untuk memberikan manfaat yang lebih baik bagi para pemangku kepentingan, baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan pemerintah dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan (Humiang dkk., 2015).

Secara konseptual, akuntansi berbasis akrual dipercaya dapat menghasilkan informasi yang lebih akuntabel dan transparan dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas, selain itu akuntansi berbasis akrual dianggap mampu mendukung terlaksananya perhitungan berbagai macam biaya pelayanan publik yang disediakan oleh pemerintah dengan wajar

(Rachmawati dkk., 2018). Pencatatan dan perhitungan seluruh beban, baik yang sudah dibayar maupun yang belum dibayar dalam basis akrual membuat akuntansi berbasis akrual secara konseptual dapat menyediakan pengukuran yang lebih baik, pengakuan yang tepat waktu, dan pengungkapan kewajiban dimasa mendatang dan dapat menyediakan informasi mengenai penggunaan sumber daya ekonomi yang sebenarnya (Slamet, 2018), sehingga akuntansi berbasis akrual merupakan salah satu sarana pendukung yang saat ini diperlukan oleh pemerintah dalam rangka transparansi dan akuntabilitas pemerintah.

Penyajian informasi keuangan pemerintah dengan menggunakan basis akrual khususnya di rumah sakit pemerintah akan menjadi lebih informatif, terutama dalam hubungannya dengan pengukuran kinerja terkait biaya jasa layanan, efisiensi, dan evaluasi kinerja dalam periode akuntansi tertentu, serta dapat memberikan gambaran yang utuh atas posisi keuangan pemerintah untuk tujuan pengambilan keputusan (Biduri dkk., 2016). Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia adalah menguatnya tuntutan atas penerapan penyusunan laporan keuangan pemerintah berbasis akrual sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual (Indonesia, 2010a). Proses institusionalisasi akuntansi berbasis akrual dikatakan berhasil jika proses ini telah terinternalisasi atau masuk ke dalam unit organisasi terkecil (Harun, Hoque, dkk., 2012). Proses institusionalisasi ini harus terus dikawal sampai kedalam unit organisasi terkecil, maka dari

itu sejak tahun 2015 pemerintah mengharuskan segala bentuk instansi pemerintahan harus dapat melaksanakan akuntansi berbasis akrual dalam menyusun Laporan Keuangan termasuk instansi dengan bentuk Badan Layanan Umum (BLU)/ Badan Layanan Umum Daerah (BLUD).

Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 1 ayat (23) (Indonesia, 2004) menyebutkan 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 kegiatan didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Dengan adanya tuntutan efisiensi dan produktivitas maka BLUD sangat bergantung pada informasi keuangan yang detail dan akurat. Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Badan Layanan Umum Daerah Pasal 2 ayat (1) (Indonesia, 2007) menyebutkan bahwa 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. Definisi tersebut memberikan penekanan bahwa BLUD harus dapat beroperasi atau dikelola dengan menerapkan praktek bisnis layaknya organisasi swasta secara efisien dan memiliki produktivitas tinggi sehingga dapat efektif mencapai tujuannya dalam memberikan pelayanan kepada publik. Untuk mencapai tujuan tersebut

maka pada Pasal 1 ayat (2) menyebutkan bahwa pengelolaan keuangan BLUD diberikan fleksibilitas untuk menerapkan praktek bisnis yang sehat yaitu fleksibilitas dalam penganggaran, pengelolaan pendapatan, pengelolaan utang, pengelolaan piutang, pengelolaan investasi, pengelolaan barang/jasa, sehingga dibutuhkan sebuah alat pengukuran kinerja dan pertanggungjawaban, yaitu dengan penerapan akuntansi berbasis akrual (Harun dkk., 2013).

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 Pasal 116 ayat (1) menyebutkan bahwa BLUD menyelenggarakan akuntansi dan laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh asosiasi profesi akuntansi Indonesia untuk manajemen bisnis yang sehat. Selain itu sebagai bagian dari perangkat daerah dan untuk kepentingan konsolidasi Laporan Keuangan dengan organisasi induknya, BLUD juga harus menyusun Laporan Keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Kedua standar akuntansi tersebut mempunyai basis yang sama yaitu akrual basis, namun beberapa kaidah ataupun format penyusunannya terdapat perbedaan sehingga memerlukan penanganan yang berbeda. Pada ayat (2) menyebutkan bahwa penyelenggaraan akuntansi dan laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), menggunakan basis akrual baik dalam pengakuan pendapatan, biaya, aset, kewajiban dan ekuitas dana,. Dengan adanya peraturan perundangan tersebut kewajiban BLUD untuk menerapkan akuntansi berbasis akrual merupakan hal yang sangat krusial dan harus dapat

diterapkan pada perangkat daerah dengan status BLUD.

Salah satu bentuk BLUD yaitu BLUD rumah sakit, menurut Undang- Undang Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit menyebutkan bahwa rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan dan gawat darurat. Organisasi rumah sakit dipilih dalam penelitian ini karena memiliki karakteristik unik yang memerlukan perhatian khusus dalam penerapan akuntansinya (Nowicki, 2006), disebutkan bahwa rumah sakit merupakan organisasi yang menghasilkan produk berupa jasa dengan variabel yang sangat kompleks seperti jumlah tindakan pelayanan yang diberikan, jumlah dan spesifikasi pendidikan SDM yang terlibat, ragam peralatan dan persediaan (medis maupun non medis) serta berbagai unit penunjang seperti laboratorium, sanitasi, penyedia gizi dan lain-lain. Terlebih rumah sakit milik pemerintah yang terikat pada aturan-aturan dalam pengelolaan keuangan dan akuntansinya.

Pettersen (2004) berpendapat bahwa akuntansi di rumah sakit umum milik pemerintah lebih kompleks dibandingkan dengan akuntansi rumah sakit swasta. Rumah sakit milik pemerintah memiliki dimensi sosial dan dimensi politik, dalam pengambilan keputusan strategik harus mendapat persetujuan eksekutif dan legislatif, keadaan ini mempengaruhi peran dan penerapan akuntansi di rumah sakit pemerintah, kemudian

disamping itu rumah sakit mempunyai kultur yang kompleks, terdiri dari dua kegiatan atau subkultur yang berbeda, yaitu kegiatan administrasi dan kegiatan medis yang harus bersinergi satu sama lain, hal ini penting untuk dibahas lebih lanjut (Jacobs dkk., 2004).

Penerapan metode akuntansi baru dan logika akuntansi bisa gagal menembus ke dalam inti organisasi dan tidak menjadi dilembagakan di rumah sakit jika proses institusionalisasi dalam organisasi gagal (Pettersen, 2004). Bahkan, Jacobs dkk. (2004) menegaskan bahwa reformasi akuntansi hanya dapat mencapai tujuannya jika reformasi tersebut berdampak pada kegiatan klinis. Nabiha dkk. (2005) menyarankan studi tidak hanya melihat proses institusionalisasi di tingkat makro, tetapi juga fitur dinamis pelembagaannya dalam suatu organisasi, hal ini penting karena fitur dan pelembagaan sistem akuntansi tergantung pada tindakan para pelaku di tingkat sosial dan organisasi (Dillard dkk., 2004).

Upaya untuk melembagakan sistem akuntansi baru harus dapat masuk ke dalam inti organisasi yaitu setiap individu yang terlibat dalam, merubah semua kebiasaan lama para individu sehubungan dengan kegiatan organisasi berupa proses dan rutinitas baru yang mungkin tidak diterima sebagai institusi, proses perubahan ini harus dikawal pelaksanaannya. Lehtonen (2007) mempelajari mekanisme yang berkontribusi terhadap keberhasilan implementasi sistem akuntansi dan sistem kontrol baru di Rumah Sakit Pusat Universitas Helsinki. Berdasarkan studi ini, integrasi antara budaya dan kelompok profesional menjadi persyaratan pertama dari

setiap reformasi sistem akuntansi di rumah sakit.

Penolakan atau resistensi para individu atas proses baru, rutinitas baru merupakan kendala dalam proses institusionalisasi akuntansi akrual di pemerintahan (Negara, 2015) yang harus dieliminasi. Menurut KBBI istilah eliminasi adalah pengeluaran (seperti: racun/penyakit dalam tubuh), penghilangan, penyingkiran. Eliminasi dalam bidang kesehatan didefinisikan dengan berbagai cara/langkah yang digunakan untuk mengatasi penyakit tertentu, sehingga terjadi pengurangan insiden dari penyakit sehingga penyakit menjadi nol (Dowdle, 1998). Peneliti menggunakan istilah eliminasi kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual untuk menganalogikan bahwa kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual sebagai penyakit yang harus diberantas/dieliminasi agar penerapan akuntansi berbasis akrual di RSUD Dr. Soetomo ini dapat terlaksana dengan baik.

RSUD Dr. Soetomo dipilih sebagai tempat penelitian karena pertama yaitu rumah sakit ini telah menyanggah status sebagai BLUD penuh sejak tahun 2012 yang dituntut untuk mandiri secara keuangan dengan diberi fleksibilitas dalam hal penganggaran, pengelolaan piutang, pengelolaan utang, pengelolaan barang/jasa, remunerasi pegawai dan lain-lain, sehingga dalam menjalankan kegiatan manajerial, rumah sakit memerlukan indikator-indikator keuangan dan informasi posisi keuangan yang rinci. Sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), RSUD Dr. Soetomo menyusun 2(dua) laporan keuangan yaitu sebagai entitas akuntansi, RSUD Dr. Soetomo



menyusun laporan keuangan keuangannya dengan basis akrual untuk dikonsolidasikan dengan laporan keuangan Pemerintah Provinsi Jawa Timur dan sebagai entitas pelaporan, RSUD Dr. Soetomo menyusun laporan keuangan yang merupakan bentuk pertanggungjawabannya kepada publik dan diaudit oleh kantor akuntan publik.

Alasan kedua penelitian dilakukan di RSUD Dr. Soetomo yaitu karena rumah sakit ini merupakan rumah sakit terbesar milik Pemerintah Provinsi Jawa Timur dengan kelas A atau merupakan rumah sakit tersier (rujukan nasional) dengan tingkat kompleksitas dan keberagaman tindakan medis, keberagaman profesi yang tinggi. RSUD Dr. Soetomo merupakan instansi acuan bagi rumah sakit lain terkait penerapan PPK-BLUD maupun penerapan akuntansi berbasis akrual, RSUD Dr. Soetomo sering menerima studi banding dari instansi rumah sakit baik dari dalam Provinsi Jawa Timur maupun dari luar Provinsi Jawa Timur. Penelitian ini dimaksudkan untuk memahami proses institusionalisasi penerapan akuntansi berbasis akrual di BLUD RSUD Dr. Soetomo dengan kompleksitas dan karakteristiknya sebagai BLUD rumah sakit dan menganalisis bagaimana RSUD Dr. Soetomo dapat mengeliminasi kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.

Eliminasi kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual merupakan kunci sukses yang harus dilaksanakan, beberapa faktor yang menjadi kunci dalam penerapan akuntansi berbasis akrual yaitu komitmen SDM dari tingkat bawah sampai tingkat atas, kompetensi SDM

pelaksana akuntansi, dan sistem informasi (Negara, 2015). Penelitian yang dilakukan oleh Slamet (2018) juga menyebutkan bahwa dalam penyusunan laporan keuangan berbasis akrual perlu untuk mengeliminasi kendala yaitu kemampuan SDM yang belum memadai, sistem informasi yang belum optimal, adanya proses manual dalam penyusunan Laporan Keuangan, dan kelengkapan dokumen/data pendukung yang belum memadai. Berdasarkan penelitian terdahulu maka penting untuk analisis eliminasi kendala penerapan akuntansi berbasis akrual di tingkat organisasi dalam hal ini di RSUD Dr. Soetomo.

Penelitian sebelumnya yaitu Ningsih (2017); Humiang dkk. (2015); Mardiana dan Fahlevi (2017); Novianti dkk. (2018); Purwanti (2018); Savitri dan Fanani (2017) melakukan penelitian penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual pada Organisasi Pemerintah Daerah berbentuk Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Kesimpulan dari penelitian terdahulu bahwa penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual di pemerintahan merupakan sebuah kewajiban (*coercive*), dan lebih bersifat hanya formalitas saja. Penelitian ini akan membahas penerapan akuntansi pada perangkat daerah berbentuk Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) khususnya BLUD rumah sakit dimana BLUD harus menghitung secara rigid pendapatan dan beban dalam satu periode untuk menghitung efisiensi dan tingkat kemandiriannya, BLUD harus dapat melaksanakan kegiatan operasionalnya dengan pendapatannya sendiri dengan meminimalisasi adanya subsidi dari pemerintah.

Perbedaan lain penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya yaitu penelitian oleh Hassan (2015); Negara (2015); Ratifah dan Sri (2015) dilakukan pada tahap persiapan dan tahap awal kewajiban penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual, namun seiring berjalannya waktu terdapat peraturan-peraturan baru yang berpengaruh pada penerapan akuntansi berbasis akrual dan untuk mengawal penerapan akuntansi berbasis akrual di tingkat organisasi terkecil dalam pemerintah daerah setelah 4 (empat) tahun berlangsung sejak diwajibkannya penerapan pada tahun 2015, sehingga penting untuk dianalisis lebih lanjut.

## 1.2 Pertanyaan Penelitian

Sesuai latar belakang penelitian, penerapan akuntansi berbasis akrual harus dapat masuk pada unit organisasi terkecil dalam pemerintahan, dalam penelitian ini yaitu Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) rumah sakit, pertanyaan penelitian yaitu:

1. Bagaimana proses institusionalisasi penerapan akuntansi berbasis akrual pada RSUD Dr. Soetomo
2. Bagaimana eliminasi kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual di RSUD Dr. Soetomo.

## 1.3 Tujuan

Penelitian ini mempunyai tujuan untuk mengetahui tentang proses institusionalisasi penerapan akuntansi berbasis akrual di RSUD Dr. Soetomo sebagai BLUD, serta untuk mengungkapkan bagaimana proses eliminasi kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual yang menjadi sebuah

jalan dalam keberhasilan penerapan akuntansi berbasis akrual di RSUD Dr. Soetomo, tujuan secara rinci sebagaiberikut:

1. Untuk memahami proses institusionalisasi penerapan akuntansi berbasis akrual di RSUD Dr.Soetomo.
2. Untuk memahami bagaimana eliminasi kendala penerapan akuntansi berbasis akrual di RSUD Dr.Soetomo.

#### 1.4 Manfaat

##### 1.4.1. Manfaat Teoritis

Manfaat penelitian ini secara teoritis yaitu sebagai bahan literatur bagi peneliti lain ditengah minimnya penelitian tentang akuntansi di sektor pemerintahan khususnya tentang pemahaman dan penerapan akuntansi berbasis akrual pada Badan Layanan Umum Daerah Rumah Sakit dengan menggunakan teori institusional untuk menganalisis dorongan organisasi dalam menerapkan akuntansi berbasis akrual dan mengetahui upaya eliminasi kendala dalam penerapannya.

##### 1.4.2. Manfaat Praktis

Dengan menganalisis implementasi akuntansi berbasis akrual di unit organisasi terkecil yaitu organisasi rumah sakit dengan bentuk BLUD, maka dapat memahami proses institusional akuntansi berbasis akrual sehingga dapat menjawab permasalahan-permasalahan terkait penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berbasis akrual khususnya dalam bentuk BLUD sehingga Laporan Keuangan menghasilkan informasi yang akurat yang dapat bermanfaat dalam pengambilan keputusan yang

akhirnya berdampak pada peningkatan pelayanan publik khususnya pelayanan kesehatan pada masyarakat.

Khusus bagi BLUD RSUD Dr. Soetomo, manfaat penelitian ini menghasilkan rekomendasi kepada pihak manajemen rumah sakit terkait penerapan standar akuntansi berbasis akrual, sehingga pihak manajemen dapat terus menciptakan kebijakan akuntansi yang inovatif ditengah tuntutan untuk meningkatkan kemandiriannya sebagai BLUD yang memerlukan informasi keuangan secara akrual seperti beban, pendapatan, hutang dan piutang serta adanya fenomena gangguan cashflow akibat sistem Jaminan Kesehatan Nasional.

Untuk organisasi yang baru menyangang status sebagai BLUD, penelitian ini dapat dijadikan sebuah referensi dalam melaksanakan penerapan akuntansi berbasis akrual sehingga dapat melakukan berbagai perencanaan yang matang demi tersusunnya Laporan Keuangan yang akuntabel dan dapat menyajikan informasi tentang rasio-rasio keuangan sebagai bahan analisis manajemen dalam mengambil keputusan.

#### 1.5. Lingkup Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus yang mengangkat isu penting yaitu rumah sakit pemerintah sebagai Badan Layanan Umum Daerah dituntut untuk bersaing dalam mutu pelayanan dan manajemen, terutama dalam konsep efisien, untuk itu perlu dukungan sebuah informasi keuangan yang akurat agar para pengambil keputusan tidak salah dalam menentukan arah dan

kebijakan rencana strategisnya. Penerapan akuntansi berbasis akrual yang “benar-benar akrual” merupakan sebuah hal yang hanya dianggap sebagai pemenuhan kewajiban terhadap peraturan pemerintah, namun pada akhirnya merupakan suatu hal yang sangat penting untuk terus dikawal penerapannya.

Proses institusionalisasi pada tahap internalisasi akuntansi berbasis akrual harus dapat menembus ke setiap unit dan individu yang terlibat, eliminasi kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual juga harus dijabarkan ke setiap pihak yang terlibat. Dalam melaksanakan tugas dan fungsinya setiap pihak yang terlibat harus selalu saling terintegrasi dan mempunyai tujuan bersama sebagai langkah eliminasi kendala dalam penerapan akuntansi berbasis akrual.

#### 1.6. Sistematika Tesis

Pada sistematika penelitian memuat uraian secara garis besar isi tesis untuk tiap-tiap bab agar para pembaca dapat memperoleh gambaran secara menyeluruh atas penelitian ini:

##### BAB 1 PENDAHULUAN

Bab 1 membahas latar belakang yang menggambarkan konteks atau situasi yang melatarbelakangi ide penelitian, fenomena yang menjadi benih munculnya ide penelitian sehingga muncul pertanyaan penelitian atau rumusan masalah diikuti oleh tujuan penelitian dan manfaat penelitian serta sistematika penulisan tesis ini.

## BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA

Bab 2 membahas mengenai teori yang melandasi penelitian ini, yaitu teori tentang kelembagaan (*Institutional Theory*), serta penjelasan mengenai akuntansi berbasis akrual. Selain teori yang dipakai, pada bab ini juga membahas mengenai penelitian-penelitian terdahulu yang menjadi acuan dan referensi untuk selanjutnya dapat dirangkai dalam kerangka penelitian.

## BAB 3 METODE PENELITIAN

Pada Bab 3 penelitian ini membahas tentang rasionalitas jenis penelitian yang pada penelitian ini menggunakan jenis penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus, selanjutnya juga dibahas mengenai objek dan subjek penelitian, jenis data dan teknik pengumpulan data serta teknik analisis data.

## BAB 4 HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada Bab 4 membahas tentang gambaran umum objek penelitian dan subjek penelitian, selanjutnya pembahasan hasil penelitian yang berisi penjabaran atas penelitian yang dilakukan untuk kemudian dapat diambil kesimpulan penelitian

## BAB 5 KESIMPULAN

Pada bab terakhir yaitu Bab 5 berisi tentang kesimpulan penelitian, implikasi penelitian, keterbatasan penelitian dan arah bagi penelitian selanjutnya.