



**INSTITUSIONALISASI PADA SATUAN KERJA BADAN  
LAYANAN UMUM DAERAH (BLUD) RSUD BLAMBANGAN  
KABUPATEN BANYUWANGI**

**TESIS**

Diajukan Guna Melengkapi Tugas Akhir dan Memenuhi Salah Satu Syarat  
untuk Menyelesaikan Program Magister Akuntansi (S2)

Oleh :

**ISLAMIATLHIDAYAH**

**NIM : 140820301016**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI**

**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS**

**UNIVERSITAS JEMBER**

**2017**

**PENGESAHAN**

Judul Tesis : Institusionalisasi Pada Satuan Kerja Badan Layanan Umum Daerah  
(BLUD) RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi  
Hari : Jumat  
Tanggal : 19 Mei 2017  
Tempat : Gedung Pascasarjana Universitas Jember

Tim Penguji  
Ketua

**Dr. Muhammad Miqdad SE, MM, Ak, CA**  
**NIP. 197107271995121001**

Anggota 1

Anggota 2

**Dr. Ahmad Roziq SE., M.M., Ak.**  
**NIP. 197004281997021001**

**Dr. Yosefa Sayekti M.Com, Ak.**  
**NIP. 196408091990032001**

Mengetahui/Menyetujui  
Ketua Program Studi Magister Akuntansi

**Dr. Siti Maria Wardayati M.Si, Ak.**  
**NIP. 196608051992012001**

Mengetahui/Menyetujui  
Universitas Jember  
Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis

**Dr. Muhammad Miqdad, MM., Ak**  
**NIP. 197107271995121001**

**LEMBAR PERNYATAAN**

Nama : ISLAMIATI HIDAYAH  
NIM : 140820301016  
Program Studi : MAGISTER AKUNTANSI  
Judul Tesis : INSTITUSIONALISASI PADA SATUAN  
KERJA BADAN LAYANAN UMUM DAERAH  
(BLUD) RSUD BLAMBANGAN KABUPATEN  
BANYUWANGI

Menyatakan bahwa tesis yang telah saya buat merupakan hasil karya sendiri, kecuali jika dalam pengutipan substansi disebutkan sumbernya, dan belum pernah diajukan pada institusi manapun. Apabila ternyata di kemudian hari tesis ini merupakan hasil plagiat atau penjiplakan, maka saya bertanggung jawab atas keabsahan dan kebenaran isinya sesuai dengan sikap ilmiah yang harus dijunjung tinggi.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, tanpa adanya tekanan dan paksaan dari pihak mana pun.

Jember, 19 Mei 2017

Yang menyatakan,

ISLAMIATI HIDAYAH

NIM. 140820301014

**PERSEMBAHAN**

Tesis ini telah disetujui

Tanggal: 19 Mei 2017

Oleh

**Pembimbing Utama**

**Dr. Siti Maria Wardayati M.Si. Ak.**

**NIP. 196608051992012001**

**Pembimbing Anggota**

**Dr. Agung Budi Sulistivo SE, M.Si. Ak.**

**NIP. 197809272001121002**

**Mengetahui/Menyetujui  
Pascasarjana Universitas Jember  
Program Magister Akuntansi  
Ketua Program Studi**

**Dr. Siti Maria Wardayati M.Si. Ak.**

**NIP. 196608051992012001**

## PERSEMBAHAN

Tesis ini saya persembahkan untuk :

1. Suamiku tercinta, Ahmad Arie Mubarak S.T dan Putriku tersayang Arsyila Zhafira Khanza yang menjadi penyemangat dalam menyelesaikan studi Magister Akuntansi;
2. Orangtuaku tercinta, H. Zaenal Maa'rif, MPd dan Hj. Agustin Rodiyah, Amd. Keb yang menjadi inspirasiku untuk senantiasa berdoa dan berusaha keras;
3. Kakak dan Adik-adikku tersayang, Angga Pratama Aminudin S.T, Habi Cahya Kumara, Rahmi Zakiyah dan Dinda Aulia Rizky yang selalu menghibur dan menyemangati dalam menyelesaikan tesis ini; dan
4. Almamater tercinta Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jember.

**MOTTO**

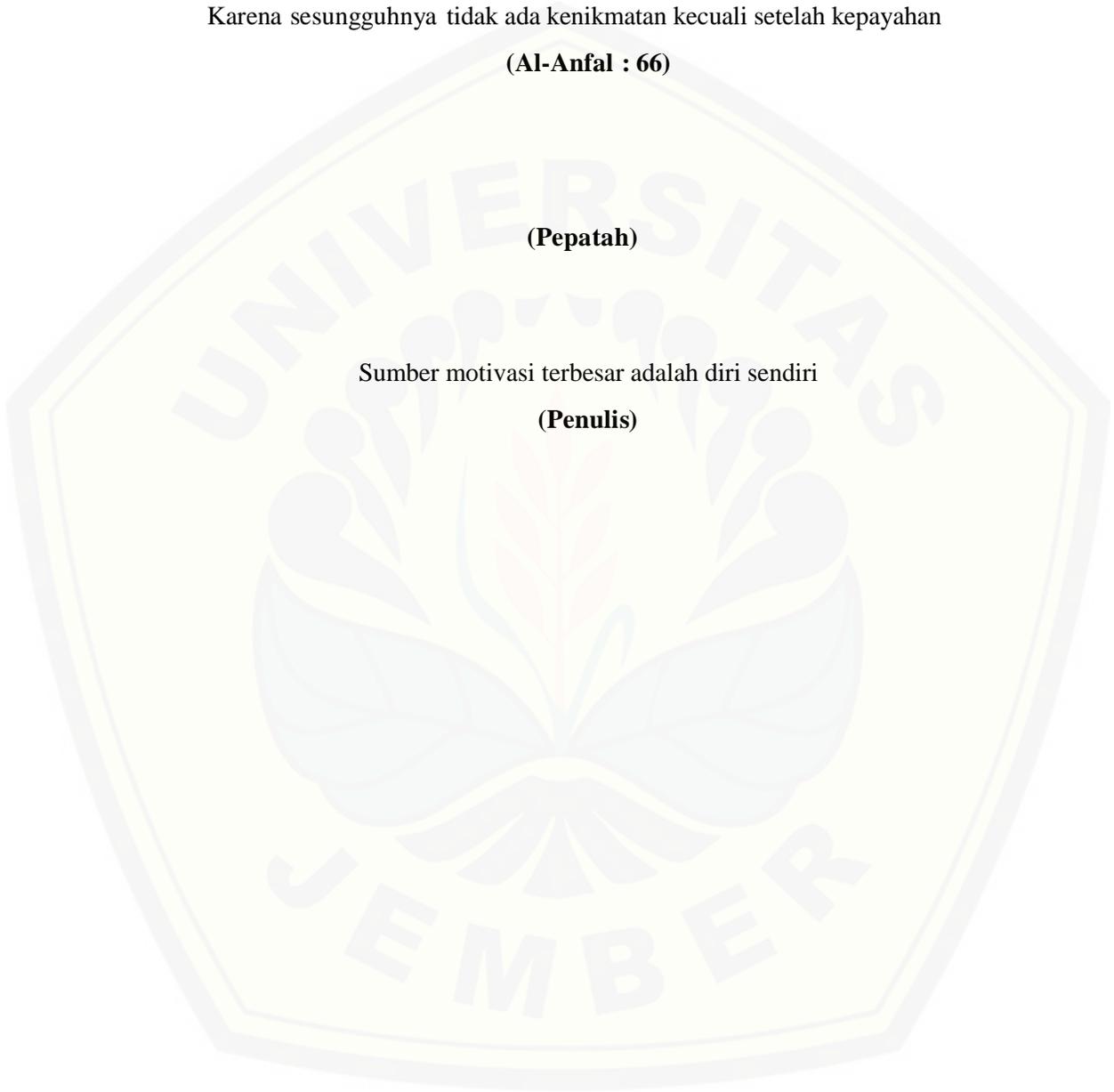
Karena sesungguhnya tidak ada kenikmatan kecuali setelah kepayahan

**(Al-Anfal : 66)**

**(Pepatah)**

Sumber motivasi terbesar adalah diri sendiri

**(Penulis)**



## ABSTRAK

Guna mewujudkan tata kelola anggaran yang baik, RSUD Blambangan sebagai Satuan Kerja Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) melakukan penataan struktur kinerja dalam penganggaran yang tercermin dalam dokumen Rencana Kerja dan Anggaran (RKA). Penataan struktur kinerja penganggaran dilakukan dari sebelumnya berbasis organisasi (*output oriented*) menjadi berbasis *logic model* (*outcome oriented*) dan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Berbasis Akrual No. 13 yang mengatur Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik sekaligus mempertanggungjawabkannya dengan lebih transparan dan akuntabel.

Dengan menggunakan teori *new institutionalism*, penelitian ini berusaha memahami bagaimana proses institusionalisasi Penganggaran Berbasis Kinerja dalam melakukan penataan struktur kinerja dalam penyusunan anggaran dan Penyajian Laporan Keuangan BLU sesuai dengan PSAP No. 13 pada RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan etnometodologi dengan pengumpulan data melalui wawancara dan dokumentasi. Terjadi gejala *institutional isomorphism* yaitu *coercive isomorphism*, *mimetic isomorphism* dan *decoupling* dalam upaya RSUD Blambangan menerapkan PMK 143/PMK.02/2015 dan PMK 217/PMK.05/2015.

Kata Kunci : *Logic Model*, PSAP No. 13, *New Institutionalism*

**ABSTRACT**

*The order to realize good budget management, RSUD Blambangan as the Working Unit of the Regional Public Service Agency (BLUD) to arrange the performance structure in budgeting which is reflected in the Work Plan and Budget (RKA) document. Structuring of performance budgeting is done from previously based organization (output oriented) to based on logic model (outcome oriented) and based on Regulation of Minister of Finance Number 217/PMK.05/2015 concerning Statement of Accounting Standards of Government (PSAP) accrual-based No. 13 about The Financial Statements Presents of Public Service Agency to improve the comparability of both financial statements as well as accountability with more transparent and accountable.*

*By Using the theoretical framework of the new institutionalism, this research seeks to understand how the process of institutionalization Performance Based Budgeting in the structuring of performance structure in the preparation of budgets and financial statements presents of public service agency in accordance with PSAP No. 13 at RSUD Blambangan, District of Banyuwangi. This study is a etnomethodological study with data collection through interviews and documentation. Symptoms of institutional isomorphism are coercive isomorphism, mimetic isomorphism and decoupling in RSUD Blambangan attempts to apply PMK 143/PMK.02/2015 and PMK 217/PMK.05/2015.*

*Key Words : Logic Model, PSAP No. 13, New Institutionalism*

## KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadirat Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan tesis yang berjudul **“Institusionalisasi Pada Satuan Kerja Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi”**.

Penulis menyadari bahwa tanpa bantuan dari berbagai pihak, proses penelitian dan penyusunan tesis ini tidak akan berjalan dengan baik. Oleh karena itu pada kesempatan ini dengan segala kerendahan hati serta penghargaan yang tulus penulis mengucapkan terimakasih kepada:

1. Dr. Muhammad Miqdad, MM, Ak selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jember.
2. Dr. Siti Maria Wardayati M.Si, Ak. selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jember dan selaku Dosen Pembimbing Utama. Terima kasih atas dukungan dan bantuan yang diberikan kepada saya.
3. Dr. Agung Budi Sulistiyo, M.Si, Ak selaku Dosen Pembimbing Anggota yang telah memberikan ilmu serta motivasi kepada saya sehingga saya bisa menyelesaikan tesis ini dengan baik.
4. Dr. Alwan Sri Kustono, M.Si, Ak. ;Dr. Ahmad Roziq, MM, Ak. ;Dr. Yosefa Sayekti M.Com.; dan Bapak-Ibu Dosen Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jember. Terima kasih atas segala ilmu yang telah diberikan kepada saya. Semoga ilmu ini dapat bermanfaat selamanya.
5. Suamiku Ahmad Arie Mubarak S.T, Putriku Ananda Arsyila Zhafira Khanza dan Orang Tuaku tercinta Mama Hj. Agustin Rodiyah Amd, Keb Papa H. Zaenal Maarif M.Pd dan Ayah H. Drs. Muhaimin, MS.Mpd dan Ibu Hj. Elik Khoirunnisa S.Ag yang telah member banyak motivasi untuk menyelesaikan penelitian ini. Semoga Allah SWT senantiasa mencurahkan rahmat-Nya kepada kita semua dan kelak menempatkan kita di surga-Nya.

6. Kakak dan Adik-adikku tersayang, Angga Pratama Aminudin, Habi cahya Kumara, Rahmi Zakiyah dan Dinda Aulia Rizky yang selalu menyemangati dalam menyelesaikan tesis ini.
7. Teman-teman Magister Akuntansi Akuntansi 2014 terimakasih atas bantuan dan dukungannya selama ini. Tidak lupa terima kasih untuk Mbak Wiwik yang senantiasa membantu, menyemangati, dan memotivasi sehingga tugas akhir ini dapat selesai dengan baik.
8. Semua pihak yang telah memberikan bantuan dan dukungan dalam penulisan tesis ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu. Penyusunan tesis ini tidak lepas dari kekurangan, untuk itu penulis mengharapkan kritik dan saran untuk menyempurnakan tesis ini. Akhir kata penulis berharap semoga tesis ini dapat bermanfaat bagi semua pihak.

Jember, 19 Mei 2017

Penulis

## BAB 1. PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Seiring dengan meningkatnya kesadaran masyarakat akan hak kewarganegaraannya, pemerintah sebagai pihak eksekutif yang paling bertanggung jawab dalam menciptakan tata kelola yang baik dituntut untuk melakukan perubahan dalam sistem manajemen keuangan pemerintah. Untuk mewujudkan tata kelola yang baik di Indonesia, dalam bidang keuangan negara pemerintah bersama dengan DPR RI telah menetapkan tiga paket undang-undang yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara. Ketiga undang-undang tersebut merupakan pedoman pemerintah untuk mereformasi sistem manajemen keuangan pemerintah mulai dari perencanaan, penganggaran, perbendaharaan dan akuntansi, serta pertanggungjawaban keuangan yang pada intinya mereformasi sebuah sistem penganggaran dari sistem penganggaran tradisional ke sistem penganggaran berbasis kinerja, di mana pembiayaan tidak hanya membiayai masukan (*inputs*) atau proses, tetapi sudah diarahkan pada pembiayaan yang membiayai hasil (*outputs*).

Lebih jauh, UU No 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara membuka koridor baru bagi penerapan basis kinerja ini di lingkungan pemerintah. Khususnya Pasal 68 dan Pasal 69 dari undang-undang tersebut, dimana instansi pemerintah yang tugas pokok dan fungsinya memberikan pelayanan kepada masyarakat dapat menerapkan pola pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan menonjolkan efisiensi, efektivitas dan produktivitas. Oleh karena itu, Peraturan Pemerintah No 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, yang bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, serta Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah pasal 1 menyatakan

bahwa instansi Badan Layanan Umum Daerah yang selanjutnya disingkat BLUD akan mendapatkan keleluasaan dalam menerapkan praktik-praktik yang sehat untuk meningkatkan 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. Untuk itu dibutuhkan kesiapan daerah dalam rangka implementasi regulasi yang ada.

Permasalahan yang sering dihadapi oleh perangkat daerah adalah adanya beberapa hambatan dalam implementasi suatu kebijakan yang dijadikan sebagai dasar untuk melaksanakan atau menjalankan tugas pokok dan fungsi masing-masing institusi perangkat daerah. Hambatan tersebut terjadi baik pada tingkatan kebijakan makro maupun teknis operasional di tingkat pelaksana birokrasi. Salah satu hambatan utama adalah implementasi dari peraturan perundang-undangan khususnya peraturan yang berkaitan dengan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara dalam rangka peningkatan pelayanan publik (Riyanto, 2005).

Hambatan-hambatan dalam upaya untuk meningkatkan kualitas pelayanan jasa dirasakan sangat menghambat bagi instansi (Satuan Kerja Perangkat Daerah) di setiap daerah dalam memberikan jasa layanannya. Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD), merupakan salah satu SKPD yang langsung memberikan pelayanan jasa kesehatan kepada seluruh lapisan masyarakat. Namun, dalam melaksanakan fungsinya, RSUD selalu dihadapkan dalam berbagai permasalahan. Permasalahan utama yang sangat dirasakan adalah dalam mengelola pendapatan retribusi jasa layanan yang dapat dikelola secara langsung, penganggaran, penatausahaan keuangan, pertanggungjawaban, pelaporan keuangan, pengadaan barang dan jasa serta pengelolaan aset RSUD tersebut, agar mampu meningkatkan kualitas pelayanan kepada seluruh lapisan masyarakat.

Perubahan rumah sakit menjadi BLUD merupakan pengejawantahan *New Public Management* berupa pengagenan dalam bentuk institusi semi otonom yang dikelola seperti bisnis (Lukman, 2013). Otonomi ini terletak pada penggunaan sumberdaya keuangan dan sumberdaya manusia yang akan diberikan jika organisasi menerapkan pola pengelolaan keuangan BLUD sesuai dengan Permendagri No. 61 Tahun 2007. PPK-BLUD ini akan membawa RSUD ke dalam situasi perubahan pola pengelolaan keuangan terutama pada sistem

anggaran dan akuntansinya. Perubahan sistem anggaran yaitu perubahan dari anggaran terpusat berdasarkan anggaran inkremental menjadi anggaran berbasis kinerja yang berorientasi output dan penyusunannya langsung dilakukan oleh RSUD.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) Berbasis Akrual nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum, terhitung mulai tanggal 1 Januari 2016 satker Badan Layanan Umum telah memiliki PSAP tersendiri. Sebelum terbit PMK ini, standar penyajian laporan keuangan Badan Layanan Umum hanya ditempelkan sedikit dalam PSAP nomor 11 tentang akuntansi laporan keuangan konsolidasian. Hal ini membawa angin segar bagi satker yang menyandang status Badan Layanan Umum agar memiliki pedoman yang jelas dalam menyusun laporan keuangannya. Tentunya maksud dan tujuan terbitnya peraturan menteri keuangan tersebut adalah agar Badan Layanan Umum mampu mengelola keuangan sekaligus mempertanggungjawabkannya dengan lebih transparan dan akuntabel.

Perubahan sistem akuntansi (termasuk anggaran) tentunya akan berdampak pada perubahan organisasi (Carruthers, 1995). Organisasi adalah produsen sekaligus konsumen akuntansi dan dalam sejarah perkembangannya, akuntansi berkaitan erat dengan organisasi. Juga menyatakan bahwa lingkungan sosial tempat sebuah organisasi berada akan mempengaruhi struktur organisasi tersebut. Sebuah organisasi harus beradaptasi dengan lingkungan walaupun efektifitasnya belum tentu terbukti (Meyer dan Rowan, 1977).

Pengembangan sistem anggaran dan akuntansi dalam sebuah organisasi berperan membentuk struktur formal yang terdiri dari berbagai prosedur, proses, dan aturan yang rasional (Amirya, 2011). Meyer dan Rowan (1977) menyatakan bahwa dengan melakukan pembentukan struktur organisasi yang formal, menyebabkan segala kegiatan organisasi akan meningkat legitimasinya. Usaha memperoleh legitimasi tersebut diupayakan dengan melembagakan unsur-unsur lingkungan (ide, logika, praktik, teknik, dan kebiasaan) dalam organisasi. Unsur-

unsur lingkungan tersebut kemudian menjadi bagian dari lembaga organisasi dengan berupaya menjadi mirip (*isomorphism*) dengan lingkungan kelembagaannya (Djamhuri, 2009).

DiMaggio dan Powell (1983) menyatakan bahwa organisasi terbentuk oleh lingkungan institusional yang ada disekitarnya. Ide-ide yang berpengaruh kemudian diinstitusionalisasikan, dianggap sah, dan dianggap sebagai cara berpikirla organisasi tersebut. Ada tiga bentuk tekanan institusional yang bersifat *isomorphism* yaitu *mimetic*, *coerchive*, dan *normative* (DiMaggio dan Powell, 1983; Carruthers (1995). Tekanan *mimetic* sering muncul dalam konteks ketidakpastian, dimana organisasi tersebut sengaja meniru model organisasi lain yang dianggap telah berhasil dan sukses. Tekanan *coerchive* muncul ketika sebuah organisasi dipaksa untuk menerapkan suatu struktur karena adanya standar-standar yang sudah ditetapkan. Tekanan *normative* ditimbulkan oleh profesionalisasi yaitu jaringan antar-organisasi, latar belakang pendidikan yang sama, dan perilaku mimesis dalam profesi. Ketiga tekanan institusional tersebut bias mempengaruhi perubahan organisasi secara bersama sama maupun sendiri-sendiri.

Hal ini didukung oleh beberapa penelitian diantaranya penelitian Usman (2012) yang menyatakan bahwa ketiga tekanan perubahan organisasi mempengaruhi keputusan adopsi sistem informasi keuangan daerah. Zhang, dkk. (2013) menyimpulkan bahwa tekanan pemerintah dan partai yang berkuasa menjadi faktor terpenting yang memicu dominasi *coercive isomorphism* pada pola pendidikan akuntansi di China selama 60 tahun lamanya. Pada era internasionalisasi pengaruh pilar normatif dan *culture-kognitif* mulai muncul namun dominasi tetap pada pilar regulatif yang berasal dari partai penguasa dan pemerintah. Pada pola pengelolaan keuangan organisasi pemerintah, Amirya, dkk. (2013) menyatakan (Universitas Brawijaya) bahwa penerapan sistem anggaran dan akuntansi BLU menggambarkan terjadinya gejala *institutional isomorphism*. *Coercive isomorphism* adalah tipe utama disamping *mimetic* dan *normative* juga mendukung perubahan ini.

Jika penelitian Amirya, dkk. (2013) dilakukan pada BLU di tataran pemerintah pusat, dalam penelitian ini, peneliti ingin mengetahui dan menganalisis secara lebih mendalam proses pelebagaan sistem anggaran dan akuntansi BLUD di tataran pemerintah daerah khususnya di RSUD dengan perspektif teori *new institutionalism*.

Pada praktik penyusunan anggaran dan standar akuntansi yang digunakan di Rumah Sakit Umum Daerah Blambangan (selanjutnya disebut RSUD blambangan), Penelitian mengenai pola institusional diperlukan untuk dapat menambah pemahaman mengenai fenomena-fenomena yang terdapat pada praktek penganggaran pada pemerintah daerah. Fenomena-fenomena tersebut antara lain: proses pengalokasian, sumberdaya pemerintah daerah yang tidak mudah (Darwanto & Yustikasari, 2007). Korupsi politik yang masih terjadi (Abdullah & Asmara, 2006). Proses penganggaran yang belum melibatkan masyarakat sepenuhnya (Sopannah, 2012) Serta perilaku penganggaran yang cenderung boros (Abdullah, 2008), membuat peneliti tertarik untuk melakukan penelitian mengenai praktek penyusunan anggaran dan standart pelaporan keuangan pada RSUD Blambangan dilihat dari perspektif pola institusional. Fokus penelitian ini adalah ingin mengetahui motif dan makna yang digunakan dalam penyusunan anggaran dan pelaporan keuangan dengan menggunakan teori logika institusional pada rumah sakit yang berstatus BLUD di RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi.

## 1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut maka yang menjadi rumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Bagaimana pola institusional dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja menggunakan *logic model* PMK 143/PMK.02/2015 pada rumah sakit yang berstatus BLU di RSUD Blambangan, Kabupaten Banyuwangi?
2. Bagaimana pola institusional dalam penyajian laporan keuangan BLU sesuai dengan PMK 217/PMK.05/2015 yang mengacu pada PSAP No. 13 di RSUD Blambangan, Kabupaten Banyuwangi ?

### 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk mengetahui dan mengungkapkan secara lebih mendalam pola institusional dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja menggunakan *logic model* PMK 143/PMK.02/2015 pada rumah sakit yang berstatus BLU di RSUD Blambangan, Kabupaten Banyuwangi.
2. Untuk mengetahui dan mengungkapkan secara lebih mendalam pola institusional dalam penyajian laporan keuangan BLU sesuai dengan PMK 217/PMK.05/2015 yang mengacu pada PSAP No. 13 di RSUD Blambangan, Kabupaten Banyuwangi.

### 1.4 Manfaat Penelitian

Bertolak dari tujuan penelitian yang hendak dicapai maka manfaat umum yang diharapkan adalah berikut ini :

- a) Teoritis, pada penelitian ini diharapkan dapat lebih memahami pola institusional dan standar akuntansi yang digunakan dalam proses penyusunan anggaran dan penyajian laporan keuangan pada lingkup organisasi pemerintah.
- b) Praktisi, memberikan masukan kepada para pengambil keputusan pada proses penganggaran dan penyajian laporan keuangan pada lingkup organisasi pemerintah, sehingga dapat memberikan panduan yang memadai dalam menghadapi fenomena tersebut.
- c) Kebijakan, Pemerintah Daerah Banyuwangi selaku pemegang kebijakan diharapkan dapat mempertimbangkan kebijakan yang tepat dalam rangka mengakomodir fenomena yang ada.

## BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini akan membahas secara rinci mengenai konsep, *New Public Management* (NPM), *New Institutionalism*, dan Badan Layanan Umum/Daerah, serta mengulas beberapa penelitian yang menjadi referensi dalam penelitian ini.

### 2.1 *New Public Management* (NPM)

Paradigma *New Public Management* (NPM) merupakan tantangan dan kritikan atas *Old Public Management* (OPA) yang menekankan pada birokrasi tradisional (pemisahan antara politik dan administrasi) dalam administrasi publik (Lukman, 2013). NPM berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi pada kinerja, bukan pada kebijakan. Penerapan teori juga menimbulkan beberapa konsekuensi, diantaranya adalah tuntutan melakukan efisiensi, pemangkasan biaya (*cost cutting*), dan kompetisi tender. Salah satu pengaruh diterapkannya NPM adalah terjadinya perubahan model dari sistem anggaran tradisional menjadi anggaran yang lebih berorientasi pada kinerja. Djamhuri dan Mahmudi (2006:318) menarik kesimpulan tentang hubungan antara konsep NPM dengan reformasi akuntansi di organisasi sektor publik sebagai berikut :

*“The implicated of adopting New Public Management model is the need to conduct a series of reform in public sector, i.e. accounting, budgeting reform, financial management reform, audit reform, as well as institutional reform. The migration to accrual accounting from cameral (cash basis) accounting and single entry is one form of public sector accounting reform.”*

Sedangkan menurut Bunea dan Cosmina (2008:1) menggambarkan hubungan *New Public Management* dengan reformasi akuntansi di sektor publik sebagai berikut:

*“New Public Management is focused on efficiency, as governments around the world are being asked to do more with less and to be fully accountable to the community for resources entrusted to them. Accounting plays a*

*crucial role in New Public Management development as the means by which measurements are made, achievements are documented, and negotiations take place.(ditebalkan untuk penegasan).”*

Konsep NPM sebenarnya mempunyai basis administrasi publik yang sangat revolusioner, yaitu Pertama, mengurangi atau menghapus hambatan atau perbedaan sektor publik dengan sektor bisnis dan mengubah penekanan akuntabilitas dari proses ke hasil. Kedua, memberikan diskresi manajerial dan profesional pada organisasi publik yang selama ini selalu dibatasi oleh standard dan aturan yang ketat (Hood, 1995). Akuntansi juga dianggap sebagai elemen penting dalam konsep akuntabilitas karena hal tersebut merefleksikan kepercayaan yang tinggi terhadap metode bisnis swasta dan pasar, sebaliknya kepercayaan yang rendah terhadap pegawai negeri (Lukman, 2013).

Akuntansi merupakan bagian terpenting model progresif dalam akuntabilitas publik sehingga Power dan Laughin (1992) sebagaimana dirujuk oleh Lukman (2013) menyebutkan pergerakan administrasi ke arah NPM merupakan proses atau cara akuntingisasi (*accountingization*) dalam administrasi publik. Kurunmaki *et al.* (2003) merujuk pada Power dan Laughin (1992) menjelaskan konsep akuntingisasi adalah suatu proses ketika akuntansi digunakan sebagai alat rasionalisasi ekonomi dan digunakan sebagai sarana akuntabilitas organisasi. Akuntingisasi bertujuan untuk akuntabilitas (Power dan Laughlin, 1992), terutama untuk meningkatkan akuntabilitas finansial (Carnegie dan West, 2005; Ezzamel *et al.*, 2007).

Beberapa prinsip dasar NPM (Hood, 1991, 1995) antara lain : a) Pergerakan dari organisasi publik yang lebih besar (*disaggregation*) ke dalam unit “*corporate*” atau bisnis untuk masing-masing produk sektor publik. Produk sektor publik tersebut diidentifikasi sebagai pusat biaya yang terpisah dari identitas organisasi yang tersendiri. Adanya delegasi keputusan sumber daya yang lebih besar kearah anggaran yang terintegrasi (*one-line budget*), serta adanya pernyataan misi, rencana bisnis dan otonomi manajerial; b) Pergerakan ke arah

persaingan yang lebih besar di antara organisasi sektor publik dan swasta yang bertujuan untuk mencapai efisiensi (*low cost*) demi mencapai standar-standar operasional yang lebih tinggi; c) Penekanan terhadap manajemen ala bisnis dengan melakukan praktik bisnis korporat seperti menggunakan tenaga kerja kontrak jangka pendek, pengembangan rencana bisnis tahunan, dan misi perusahaan serta perjanjian kinerja; d) Penekanan terhadap disiplin dan menghemat penggunaan sumber daya; e) Manajemen publik harus terlibat aktif, terbuka dan nyata dalam mengontrol organisasi publik. Manajer mempunyai diskresi (otonomi) dalam menjalankan roda organisasi yang dipimpinnya; f) Penekanan terhadap standar ukuran dan kinerja yang jelas untuk mengukur sejauh mana tujuan dan target organisasi telah tercapai, pengukuran atas jenis pelayanan yang telah dihasilkan, dan indikator keberhasilan.

Secara garis besar anggaran pada sektor publik terdiri dari dua jenis utama yaitu anggaran tradisional dan anggaran dengan pendekatan *New Public Management* (NPM). Anggaran tradisional ditandai dengan dua ciri utamanya yaitu cara penyusunan anggaran didasarkan pada pendekatan *incrementalism*, dan susunan anggaran yang bersifat *line-item* (Halim dan Kusufi, 2012). Ciri lain yang melekat pada anggaran tradisional antara lain cenderung sentralistis, bersifat spesifik, tahunan, dan bersifat menggunakan prinsip anggaran bruto. Masalah utama anggaran tradisional adalah terkait dengan tidak adanya perhatian terhadap konsep *value for money*. Konsep ekonomi, efisiensi, dan efektivitas seringkali tidak dijadikan pertimbangan dalam menyusun anggaran tradisional (Halim, 2008). Kinerja dalam pendekatan tradisional dinilai berdasarkan habis tidaknya anggaran yang diajukan dan bukan berdasarkan pada pertimbangan output yang dihasilkan dari aktivitas yang dilakukan dibandingkan dengan target kinerja yang dikehendaki (*outcome*).

Jenis utama yang kedua adalah anggaran dengan pendekatan NPM. Karakteristik khusus pendekatan NPM adalah bersifat komprehensif/komparatif, terintegrasi lintas departemen, proses pengambilan keputusan yang rasional, berjangka panjang, spesifikasi tujuan dan perangkingan prioritas, analisis total

cost dan benefit (termasuk *opportunity cost*), berorientasi input, output, dan *outcome*, dan adanya pengawasan kinerja (Halim dan Kusufi, 2012). Paradigma NPM telah melahirkan beberapa teknik penganggaran dalam sektor publik antara lain: Anggaran Kinerja, Program *Budgeting*, *Zero Based Budgeting (ZB)* dan *Planning, Programming, and Budgeting system (PPBS)*. Keunggulan utama pendekatan NPM adalah lebih berorientasi pada kinerja sehingga berimplikasi pada perhatian terhadap konsep *value for money* yang berdasarkan pada pertimbangan output suatu aktivitas.

Sejalan dengan perubahan sistem administrasi pemerintahan serta sistem politik akibat krisis ekonomi, kebijakan dalam penganggaran mengalami perubahan mendasar. Perubahan dimulai dari kebijakan penyusunan APBD sebagai akibat pemberian otonomi luas kepada Kabupaten/Kota dan provinsi, dimana APBD disusun dengan menggunakan pendekatan kinerja. Menurut Smith (1999), salah satu tujuan dari anggaran berbasis kinerja pada sebuah pemerintah daerah adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas dengan memfokuskan sumber daya menuju pada output yang kritis dan penting. Anggaran berbasis kinerja (ABK) memerlukan ukuran yang pasti dalam mengukur efisiensi anggaran yaitu Analisis Standar Belanja (ASB) dan Standar Pelayanan Minimal (SPM).

Basis akuntansi yang cukup dikenal adalah basis kas (*cash basis*) dan basis akrual (*accrual basis*). Setelah ditetapkannya Peraturan Pemerintah Nomor 24 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan yang merupakan standar akuntansi pemerintahan pada masa transisi dari basis kas menuju basis akrual penuh. SAP mulsi diberlakukan untuk penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD Tahun Anggaran 2005. Berdasarkan PP tersebut, akuntansi pemerintahan menggunakan basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja, transfer, serta pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, serta ekuitas dana dalam Neraca. Penerapan basis ini memiliki keunggulan dalam pengendalian kas lebih informative (dibandingkan basis kas penuh atau basis kas modifikasi), namun terdapat masalah bahwa antara anggaran dan realisasinya tidak dapat diperbandingkan

(Halim dan Kusufi, 2012). Konsekuensi terbitnya PP 24 Tahun 2005 dan PP 58 Tahun 2005 adalah pengelolaan keuangan daerah bergeser dari sentralisasi ke desentralisasi. Atas proses pengelolaan daerah dan tanggung jawab pengelolaannya telah didelegasikan dari kepala daerah kepada kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sehingga SKPD menjadi entitas akuntansi yang harus melaksanakan akuntansi sebagai bagian dari entitas pelaporan.

Berlakunya basis akrual pada akuntansi sektor publik di Indonesia diatur dalam PP 71 Tahun 2010. Peraturan ini merupakan bagian dari reformasi keuangan negara karena pada dasarnya penerapan basis akrual telah diamanatkan pada UU No.17 Tahun 2003 tentang keuangan negara pasal 36 ayat 1 yang menyatakan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya dalam 5 (Lima) tahun.

Ketentuan ini dipertegas lagi oleh Pasal 70 ayat 2 UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang menyatakan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja akrual dilaksanakan selambat-lambatnya tahun anggaran 2008. SAP berbasis akrual baru diterbitkan tahun 2010. Apabila entitas pemerintah belum siap melaksanakan SAP berbasis akrual, dapat diperkenankan menerapkan SAP berbasis kas menuju akrual paling lama empat tahun anggaran setelah tahun anggaran 2010. Pada realisasinya, belum semua pemerintah daerah menggunakan SAP berbasis akrual sampai dengan saat ini.

## ***2.2 New Institutionalism Theory***

Peran organisasi terhadap perkembangan akuntansi ataupun sebaliknya sangatlah besar. Organisasi berperan sebagai produsen sekaligus pemakai dari informasi yang dihasilkan akuntansi. Akuntansi mampu menghasilkan informasi yang penting bagi organisasi dalam pengambilan keputusan. Secara historis, perkembangan dalam teori organisasi sangat erat relevansinya dengan penelitian-penelitian akuntansi (Carruthers, 1995). Perspektif institusional mengungkapkan kemungkinan kejadian dan persistensi perilaku melalui kebiasaan, konvensi,

kenyamanan, atau kewajiban social antara lain menyoroti dampak negara, masyarakat, dan tekanan budaya terhadap perilaku organisasi dari waktu ke waktu (Oliver, 1991 dalam Amirya, 2013).

Teori *New Institutionalism* menjelaskan hubungan antara entitas dengan lingkungan institusinya (Albu, dkk., 2014) dan fokus kepada lingkungan yang membentuk organisasi dan praktik di dalamnya (Dimaggio dan Powell, 1983). Ide pokok teori institusional yang menyebabkan terjadinya institusionalisasi. Institusi memiliki beberapa makna tergantung konteksnya diantaranya sebagai sebuah organisasi; tempat/lingkungan di mana sebuah organisasi berada; atau adat-istiadat/kebiasaan, praktik, atau aturan yang memengaruhi perilaku (Groenewegan, dkk., 2010). Institusi dapat berwujud dalam berbagai bentuk mulai dari sifat sangat implisit berupa nilai/kepercayaan pada bagaimana seseorang memperlakukan orang lain sampai pada praktik-praktik atau aturan-aturan yang eksplisit. Institusi juga dapat berupa nota kesepahaman dan kesepakatan antar rekan bisnis, karyawan dan atasan sampai pada peraturan perundang-undangan yang diterbitkan oleh pemerintah (Groenewegan, dkk., 2010).

Institusionalisasi adalah proses dimana nilai/kesepakatan/praktik/aturan itu dikembangkan dan dipelajari (Albu, dkk., 2014). Proses perubahan tersebut biasanya terjadi secara evolusioner (sedikit demi sedikit) dibentuk oleh institusi yang sudah ada. Proses homogenisasi ini oleh Dimaggio dan Powell (1983) disebut sebagai *isomorphism*. Konsep *isomorphism* disebabkan karena ide bahwa organisasi bersaing untuk mendapatkan legitimasi dan kekuatan politik. Untuk itu, organisasi mengadopsi struktur, teknologi, teknik, dan metode yang telah tervalidasi secara sosial. Awalnya, proses homogenisasi berupa adopsi terhadap suatu inovasi dilakukan karena adanya keinginan untuk memperbaiki kinerja, namun pada perkembangannya lebih dikarenakan kepentingan untuk mendapatkan legitimasi (Meyer dan Rowan, 1977). Hawley (1968) seperti dirujuk oleh Amirya (2013) mendefinisikan *isomorphism* sebagai suatu proses pemaksaan terhadap sebuah unit organisasi dalam suatu populasi untuk menyerupai unit organisasi lainnya yang menghadapi kondisi lingkungan yang sama.

NPM atau NIT dengan teori organisasi dalam penelitian ini saling berkaitan, dimana pusat dari diterapkannya NPM adalah proses menuju “*accountingization*”, yakni dengan diadopsinya teknik-teknik akuntansi dari sektor swasta. Hal ini ditunjukkan dengan model BLUD yang ada saat ini menekankan pada penerapan anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual. Pengembangan yang dilakukan organisasi tidak terlepas dari upaya organisasi untuk menyerupai unit organisasi lainnya dalam kondisi lingkungan yang sama. Pengembangan ini akan mendorong perubahan organisasi yang mencakup SDM, prosedural, struktural, dan teknologikal.

Organisasi dibentuk oleh berbagai fenomena yang terjadi dalam lingkungannya dan cenderung menjadi mirip (*isomorphic*) dengan lingkungan tersebut, teori institusional pada dasarnya berbicara tentang banyak hal namun yang menjadi topik utamanya adalah penjelasan gejala *isomorphic* dalam organisasi dan penetapan norma-norma institusi. *Isomorphic* merupakan gejala dimana organisasi formal menjadi mirip dengan lingkungannya (Meyer dan Rowan, 1977). Hal tersebut disebabkan karena adanya saling ketergantungan dalam hal teknis dan pertukaran, atau memang karena struktural, organisasi tersebut mencerminkan realitas yang dibentuk secara sosial (Meyer dan Rowan, 1977). *Institutional isomorphism* adalah istilah yang menggambarkan sebuah proses penginstitutionan (pelebagaan). Pada suatu setting sosial, sebuah organisasi dipengaruhi oleh faktor tertentu biasanya oleh institusi sosial untuk menerima, menggabungkan, dan kemudian menerapkan beberapa karakteristik asing sesuai dengan fungsinya. Dengan adanya *institutional isomorphism*, maka akan semakin meningkatkan pengakuan atas homogenisasi organisasi kepada lingkungan sosial yang baru (legitimasi).

DiMaggio dan Powell (1983), Carruthers (1995), Lippi (2000), dan Sewinh (2010) menyatakan tiga jenis faktor atau kondisi eksogen yang menyebabkan terjadinya *institutional isomorphism* yaitu (1) *coercive isomorphism*, (2) *mimetic isomorphism*, dan (3) *normative isomorphism*. Faktor pendorong yang pertama bersifat *coercive* (paksaan) yakni *isomorphism* yang terjadi sebagai akibat adanya

tekanan-tekanan formal ataupun informal yang diterima suatu organisasi, tekanan tersebut berasal dari organisasi lainnya ataupun dari harapan-harapan kultural masyarakat di sekitar berdirinya organisasi tersebut. Bagi organisasi yang menerimanya, tekanan-tekanan tersebut dapat dirasakan sebagai desakan, bujukan, ataupun sebagai ajakan untuk membentuk suatu kolusi. Dalam situasi tertentu, peraturan pemerintah, misalnya dapat memaksa suatu organisasi untuk mengadopsi prosedur-prosedur baru.

*Institutional isomorphism* tidak selalu terjadi karena adanya paksaan. Adanya ketidakpastian yang dihadapi suatu organisasi terkadang juga bisa menjadi tekanan yang kuat untuk melakukan perubahan organisasi dengan cara mengimitasi (*mimetic*) organisasi lain pada bidang yang sama. Ketidakpastian yang dimaksud mungkin saja bersumber dari kurangnya pemahaman akan teknologi organisasi (March dan Olsen, 1976), terpecahnya sasaran-sasaran yang ingin dicapai, dan terciptanya ketidakpastian. Ketika contoh ketidakpastian tersebut terjadi, maka mungkin saja suatu organisasi yang mengalaminya mulai mencari model untuk dicontoh dan biasanya dari organisasi lain yang dinilai lebih berhasil.

Salah satu contoh nyata adalah permodelan yang dilakukan Jepang pada akhir abad ke 19 yakni meniru sistem pemerintahan negara-negara barat yang dianggapnya berhasil dengan mengirimkan perwakilannya ke tiap-tiap negara tersebut (Amirya, 2012). Perancis merupakan negara yang dijadikan Jepang sebagai negara permodelan untuk urusan peradilan, tentara, dan kepolisian. Pembelajaran sistem pos dan angkatan laut diadopsi Jepang dari Inggris. Kemudian, untuk urusan perbankan dan pendidikan seni, Jepang mempelajarinya dari Amerika Serikat. Upaya perubahan dengan cara permodelan tersebut ditujukan untuk mendapatkan legitimasi atau sekedar menunjukkan usaha organisasi yang bersangkutan dalam memperbaiki kondisi yang sudah berjalan sebelumnya. Banyaknya jumlah populasi pegawai yang dipekerjakan atau konsumen yang dilayani oleh suatu organisasi merupakan faktor-faktor yang

menambah tekanan organisasi untuk dapat menyediakan program dan jasa seperti yang ditawarkan oleh organisasi lain sehingga terjadilah *mimetic isomorphic*.

*Normative pressures* merupakan bentuk faktor pendorong ketiga terhadap terjadinya *isomorphic* yakni pengaruh yang berasal dari profesionalisasi. Larson (1977) dan Collins (1979) seperti dirujuk oleh DiMaggio dan Powell (1983) menginterpretasikan profesionalisasi sebagai seluruh upaya yang dilakukan oleh anggota organisasi untuk menentukan kondisi dan metode kerja mereka, mengendalikan “*the production of producers*” dan untuk menetapkan dasar kognitif dan legitimasi atas pekerjaan mereka. Terdapat dua aspek profesionalisasi yang berpengaruh terhadap *isomorphism*. Pertama, profesionalisasi yang dihasilkan dari pendidikan formal di universitas, dan yang kedua dihasilkan dari lembaga pelatihan profesional. Keduanya berperan penting dalam pengembangan norma-norma organisasi bagi para manajer profesional dan staf-stafnya. Selain itu, profesional dan asosiasi perdagangan juga turut berperan dalam menetapkan dan menyebarkan peraturan-peraturan organisasi dan perilaku profesional yang sifatnya normatif. Salah satu hipotesis yang dikembangkan Oleh DiMaggio dan Powell (1983) menyatakan bahwa jika manajer suatu organisasi berpartisipasi dalam asosiasi perdagangan dan profesional maka organisasi tersebut menjadi semakin mirip dengan organisasi lain di bidang yang sama. Dengan demikian, ciri dari terjadinya *normative isomorphism* adalah jika ada intervensi dari aktor profesional misalnya keterlibatan dalam suatu perubahan.

Lippi (2000) menjelaskan bahwa *instutional isomorphism* bersifat *top-down* yang disebabkan oleh tekanan yang bersifat *coercive*, *mimetic*, dan *normative* merupakan faktor eksogen. Disebut bersifat *top-down* karena hal ini merupakan penyesuaian yang dilakukan dalam konteks lokal ke dalam model global melalui internalisasi lokal. *Instutional isomorphism* tidak menjelaskan bagaimana perubahan itu diserap di tingkat lokal dan tidak bercerita tentang pemilihan struktur institutional tersebut.

Selain faktor eksogen, dalam proses *isomorphism* juga terdapat faktor endogen berupa faktor-faktor, institusi, sistem berpikir dan bahasa yang telah ada dalam organisasi, yang membawa perubahan yang bersifat *bottom-up*. Lippi (2000) menyebutkan sebagai *allomorphism*, yakni terdapatnya *re-contextualization* dari elemen-elemen asing yang asli yang terjadi pada proses institusionalisasi dalam tiap *fields* organisasi tertentu. *Re-contextualization* tersebut terjadi karena adanya faktor-faktor endogen.

Salah satu bentuk *re-contextualization* tersebut dapat dianalisis melalui *decoupling*. *Decoupling* menurut Meyer & Rowan (1977) adalah internalisasi elemen-elemen asing oleh sebuah organisasi, dimana internalisasi tersebut sudah tidak sama dengan arti atau peran sesungguhnya namun sudah memiliki nilai yang lain (baru) sehingga apa yang diinternalisasikan oleh organisasi tersebut telah terpisah (*decoupled*) dari konteks aslinya. *Decoupling* juga terjadi karena besarnya peran dan pengaruh faktor endogen, yang oleh Meyer (1996) disebut “*others*” yang mampu menengahi dan meneruskan elemen baru sebuah organisasi.

Penelitian ini dilakukan untuk memahami proses institusionalisasi PBK dalam melakukan penataan struktur kinerja dalam penyusunan anggaran pada RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi. Yang dimaksud proses institusionalisasi dalam penelitian ini adalah upaya yang dilakukan oleh RSUD Blambangan pada saat melembagakan perubahan/penataan struktur kinerja penganggaran berbasis *logic model* dengan melihat kondisi atau situasi pada saat itu di RSUD Blambangan. Untuk memahami proses institusionalisasi maka digunakan jenis-jenis *institusional isomorphism* yaitu *coercive isomorphism*, *mimetic isomorphism*, dan *normative isomorphism*. Tipe institusional tersebut digunakan untuk melihat kondisi atau situasi sejauh mana proses institusionalisasi dilakukan di RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi sehingga dapat dikategorikan sebagai *coercive isomorphism*, *mimetic isomorphism*, atau *normative isomorphism*.

### 2.3 Penganggaran Berbasis Kinerja

Untuk mengikuti adanya tuntutan masyarakat agar pengelolaan keuangan menjadi lebih akuntabel dan lebih transparan, sistem penganggaran selalu berkembang agar dapat mencapai tujuan dari organisasi. Pada dasarnya, anggaran adalah alat perencanaan sekaligus alat pengendalian yang digunakan oleh organisasi yang dinyatakan dalam bentuk satuan moneter.

Perkembangan penganggaran mengikuti dinamika perkembangan yang terjadi dalam manajemen organisasi sektor publik. Pendekatan penganggaran dikategorikan menjadi dua kelompok besar sistem penganggaran yakni sistem penganggaran tradisional atau disebut juga sebagai sistem penganggaran konvensional dan kelompok yang kedua adalah sistem penganggaran yang disebut *new publik management*.

PBK merupakan bentuk perwujudan penganggaran sektor publik dengan pendekatan *new publik management*. PBK digunakan dalam upaya melakukan eliminasi kelemahan atas sistem penganggaran tradisional/konvensional yakni menjadikan penyerapan anggaran sebagai tolok ukur utama untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik.

Sifat penganggaran tradisional/konvensional yang *incremental*, yakni dalam menyusun anggaran hanya dilakukan tambah kurang atas besaran anggaran yang telah disusun pada tahun sebelumnya dengan meniadakan kajian atas suatu program/kegiatan, dinilai sudah tidak relevan dengan keadaan saat ini. Selain itu, dalam penyusunan anggaran belum terhubung dengan konsep *value for money*, konsep untuk mengukur ekonomi, efektivitas, dan efisiensi kinerja program, kegiatan, dan organisasi (Halim dan Kusufi, 2012). Sifat penganggaran tradisional/konvensional yang *line item* juga dirasakan tidak relevan karena setiap tahun pos-pos pengeluaran yang dianggarkan akan selalu ada dan selalu dipertahankan meskipun pos-pos pengeluaran yang dimaksud dalam tahun tertentu tidak digunakan lagi atau sudah tidak relevan lagi untuk dianggarkan pada tahun berikutnya. Dengan sifat anggaran yang demikian menjadikan anggaran sulit untuk memberikan informasi berapa besarnya anggaran yang digunakan

untuk suatu kegiatan dan tidak mampu memberikan keterangan berapa besarnya anggaran yang dibutuhkan untuk perencanaan suatu kegiatan.

Dalam akuntansi sektor publik, Mardiasmo (2009) menguraikan terdapat beberapa kelemahan dalam sistem anggaran tradisional/konvensional, diantaranya:

- a. Tidak adanya hubungan penyusunan anggaran yang dilakukan setiap tahunnya dengan rencana jangka panjang yang telah disusun.
- b. Sistem *incremental* menjadikan pengeluaran anggaran menjadi tidak efektif.
- c. Orientasi cenderung terhadap input daripada orientasi terhadap output sehingga mengakibatkan kesulitan mengidentifikasi kinerja atas anggaran yang disusun.
- d. Adanya tumpang tindih anggaran karena sistem penyusunan anggaran mengelompokkan menjadi dua bagian yakni anggaran pengeluaran rutin dan anggaran pengeluaran pembangunan.

Penilaian kinerja berdasarkan pada konsep yang dikenal dengan *value for money* dan efektivitas dari anggaran yang disusun. Dengan konsep ini, ada tuntutan kepada pemerintah untuk selalu bertindak secara efisien dalam pelaksanaan kegiatan, lebih cenderung ke *cost-minded*. Walaupun kegiatan dilakukan secara ekonomis dan efisien, pemerintah juga dituntut untuk dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

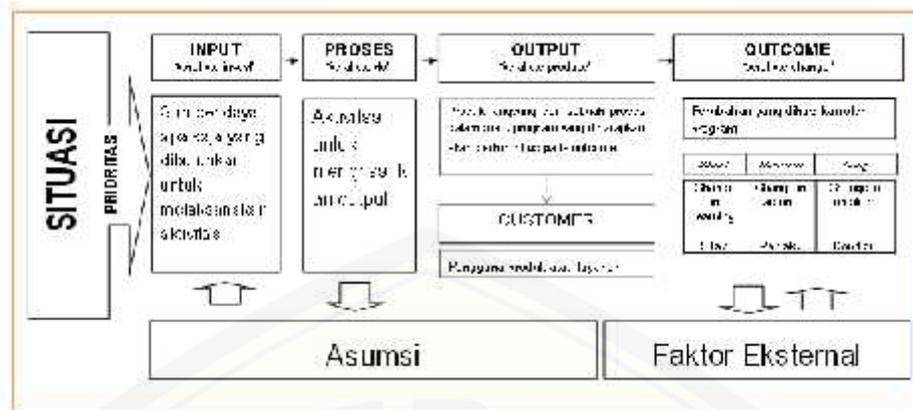
#### **2.4 Logic Model (Model Logika)**

Istilah model logika dapat dijumpai dalam PMK 249 Tahun 2011 tentang Pengukuran dan Evaluasi Kinerja atas Pelaksanaan RKA, tepatnya pada pasal 7 ayat 1 dan 2. Evaluasi kinerja dilakukan dengan tahapan persiapan, pengumpulan data, pengukuran dan penilaian, serta analisis. Pada tahap persiapan, evaluasi kinerja paling sedikit meliputi antara lain mempersiapkan model logika informasi kinerja. (Pasal 7 ayat 1 PMK 249 tahun 2011). Model logika adalah gambaran ringkas yang menjelaskan hubungan antara masukan, kegiatan, keluaran, dan hasil serta kebutuhan masyarakat dan/atau pemangku kepentingan (Pasal 7 ayat 2 PMK 249 tahun 2011).

Banyak orang tidak memiliki pemahaman yang jelas tentang bagaimana program mereka berjalan. Oleh karena itu, model logika dibuat untuk dapat membantu mengeksplisitkan apa yang Anda ketahui mengenai program Anda dan mengklarifikasi bagaimana program dijalankan (dioperasikan). Model logika dapat digunakan dalam perencanaan, manajemen program, evaluasi dan komunikasi. Dalam perencanaan, model logika menyajikan rerangka dan proses untuk perencanaan yang menjembatani gap antara kondisi saat ini dengan kondisi yang diinginkan. Dalam evaluasi, model logika digunakan untuk menjelaskan, menelusuri, serta mengawasi operasi, proses, dan fungsi evaluasi. Model logika dapat membantu dalam menentukan kapan dan bagaimana evaluasi dijalankan sehingga sumber daya bisa dikatakan telah efektif dan efisien penggunaannya. Dalam komunikasi, model logika membantu dalam mengkomunikasikan suatu program baik kepada staf, pemberi dana, maupun pemangku kepentingan lainnya.

Manfaat model logika adalah sebagai berikut : 1) Mengilustrasikan jalan pikir program atau kegiatan secara masuk akal; 2) Memberikan perhatian intensif pada hubungan yang paling penting antara tindakan-tindakan dan hasil; 3) Membangun pemahaman bersama di antara staff dan dengan para pemangku kepentingan; 4) Membantu staff dalam mengelola hasil dan menginformasikan desain program. 5) Menemukan gap dalam logika program dan bekerja untuk menyelesaikannya.

Model logika memiliki keterbatasan antara lain: 1) Model logika hanya merepresentasikan realitas, bukan realitas sesungguhnya; 2) Karakteristik model logika yang linear tidak bisa merefleksi atau menangkap kompleksitas beberapa program; 3) Program acapkali terlalu disederhanakan; 4) Atribusi sebab-akibat dapat dipertanyakan. Artinya, model logika tidak mampu membuktikan program yang disebabkan oleh outcome yang diamati; 5) Model logika tidak merefleksikan outcome yang tidak diharapkan. Untuk memperjelas gambaran model logika, berikut contoh model logika yang terlihat pada gambar 2.1 :



**Gambar 2.1 Model Logika**

Penjelasan untuk masing-masing kotak pada gambar yang terakhir adalah sebagai berikut:

1. Situasi merupakan keadaan yang kompleks dari lingkungan, sosiopolitik dan ekonomi. Situasi dapat berupa suatu masalah atau isu yang dijadikan sebagai dasar dalam pengembangan model logika. Pertanyaan yang dapat dikemukakan untuk memahami situasi antara lain: apa masalahnya? Apa penyebabnya? Pada siapa masalah tersebut terjadi? Apa yang kita ketahui terkait masalah tersebut? Adakah hasil riset dan pengalaman masa lalu yang dimiliki? Pelajaran apa yang dapat dipetik darinya? Jawaban atas pertanyaan tersebut merupakan landasan untuk menyusun model logika.
2. Setelah situasi dan masalah dianalisis, perlu ditentukan situasi mana yang mendapat perhatian intensif. Dengan kata lain, dalam pengembangan model logika diperlukan prioritas dari situasi yang kompleks. Faktor dalam menentukan prioritas antara lain visi dan misi, nilai-nilai, sumber daya, data historis dan keahlian dan pengalaman.
3. Outcome merupakan perubahan atas suatu kondisi, perilaku, sikap, pengetahuan dan keterampilan sasaran program yang mengindikasikan kemajuan atau justru kemunduran terhadap visi dan tujuan dari program. Outcome berdimensi jangka pendek, menengah dan jangka panjang. Outcome jangka pendek menunjukkan hasil perubahan pembelajaran (learning) dan dapat dicapai dalam waktu 1 sampai dengan 3 tahun. Outcome jangka menengah menunjukkan

hasil perubahan tindakan (action) dan dapat dicapai dalam waktu 4 sampai dengan 6 tahun. Outcome jangka panjang menunjukkan hasil perubahan kondisi dari suatu organisasi, partisipan atau sistem secara umum.

4. Output merupakan produk langsung dari sebuah kegiatan dalam suatu program yang diharapkan akan berkontribusi pada outcome. Kriteria yang harus dimiliki output antara lain: output dikonsumsi oleh pihak eksternal bukan internal, memiliki cakupan yang lebih sempit daripada outcome, dan volume output akan mempengaruhi outcome secara langsung. Partisipan atau sasaran dari output merupakan pengguna dari produk atau layanan yang dihasilkan dari suatu program. Partisipan tersebut merupakan target program yang didesain akan dicapai.
5. Proses adalah aktivitas yang dilakukan organisasi dalam mengimplementasikan program dan memproses input menjadi output. Contoh proses: kegiatan pelatihan, kegiatan investigasi kejadian, kegiatan monitoring dan sebagainya.
6. Input merupakan semua sumber daya yang dikuasai organisasi dan masih perlu diproses sehingga dapat bermanfaat dalam menghasilkan output dan outcome.
7. Asumsi merupakan anggapan dasar terkait dengan program dan pihak yang terlibat di dalamnya, yang mendasari dan mempengaruhi pengambilan keputusan. Kegagalan suatu program seringkali disebabkan oleh ketidakakuratan dari asumsi. Asumsi dapat diartikan sebagai prinsip-prinsip, keyakinan atau ide-ide mengenai masalah dan situasi, sumber daya dan staf, cara kerja program, hasil dari program, basis pengetahuan, lingkungan internal dan eksternal serta partisipan.
8. Faktor eksternal mencakup semua hal di luar kendali pengelola program yang memiliki pengaruh besar dalam pencapaian outcome. Eksistensi faktor eksternal dapat mempengaruhi keberhasilan/kegagalan dalam mencapai tujuan sebuah program. Faktor-faktor eksternal meliputi lingkungan kultural, struktur ekonomi, pola demografi, lingkungan politik, pengaruh media, latar belakang dan pengalaman partisipan, perubahan peraturan, kebijakan prioritas dan sebagainya.

## 2.5 Standar Akuntansi

Tujuan dari pembuatan pelaporan keuangan adalah dalam rangka memenuhi kebutuhan para pengguna pelaporan keuangan. Kebutuhan antara satu pengguna dan pengguna lainnya sangat beragam. Oleh sebab itu, dalam penyusunan pelaporan keuangan dibutuhkan standar akuntansi.

Para penyusun pelaporan keuangan pasti tidak mungkin untuk memberikan penjelasan kepada satu persatu dari pengguna pelaporan keuangan tersebut, mengenai cara, asumsi, dan konsep-konsep dasar penyusunan pelaporan keuangan. Para pemakai pelaporan keuangan memerlukan informasi yang dapat digunakan untuk membandingkan kinerja antara satu entitas dengan entitas yang lain, sehingga diperlukan adanya keseragaman dalam penyajian pelaporan keuangan. Penyeragaman ini ditujukan untuk memudahkan para pemakai dalam membaca dan menganalisis pelaporan keuangan.

Standar mempunyai peran dalam memberikan acuan dalam penyusunan pelaporan keuangan antar entitas menjadi seragam. Standar juga memudahkan pihak manajemen dalam penyusunan pelaporan keuangan, karena didalam standar terdapat pedoman mengenai ketentuan bagaimana cara penyusunan pelaporan keuangan. Menurut Martini dkk. (2012), di Indonesia terdapat empat standar akuntansi, yaitu:

1. Standar Akuntansi Keuangan (SAK)

SAK ditujukan untuk entitas yang memiliki akuntabilitas publik, yaitu entitas yang terdaftar atau dalam proses pendaftaran di pasar modal atau entitas fidusia (yang menggunakan dana masyarakat seperti asuransi, perbankan, dan dana pensiun). SAK mengadopsi IFRS, hal ini sesuai dengan ketetapan IAI yang memutuskan untuk mengadopsi IFRS secara penuh mulai tahun 2012.

2. Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP)

SAK ETAP diperuntukkan bagi entitas yang tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan dalam penyusunan pelaporan keuangan tujuan umum (*general purpose financial statement*).

3. Standar Akuntansi Syariah (SAK Syariah)

SAK Syariah dikhususkan bagi entitas yang memiliki transaksi syariah atau entitas berbasis syariah.

#### 4. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

SAP adalah standar yang dipakai sebagai dasar dalam penyusunan pelaporan keuangan instansi pemerintah baik pusat maupun daerah.

Menurut Bastian (2007), Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan pelaporan keuangan pemerintah. Dengan demikian, Standar Akuntansi Pemerintah merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas pelaporan keuangan pemerintah di Indonesia.

Standar Akuntansi Pemerintahan mengatur penyajian pelaporan keuangan untuk tujuan umum dalam rangka meningkatkan keterbandingan pelaporan keuangan yang baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Pelaporan keuangan untuk tujuan umum adalah pelaporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna pelaporan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian pelaporan keuangan, pedoman struktur pelaporan keuangan, dan persyaratan minimum isi pelaporan keuangan.

Dalam PP No. 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa SAP Berbasis Akruwal adalah SAP yang mengakui pendapatan, beban, asset, utang dan ekuitas dalam pelaporan keuangan berbasis akruwal, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang ditetapkan dalam APBN/APBD. Pelaporan keuangan yang harus dilaporkan menurut PP No. 71 Tahun 2010 terdiri atas: (a) Laporan Realisasi Anggaran, (b) Neraca, (c) Laporan Arus Kas, (d) Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), (e) Laporan Operasional, (f) Laporan Perubahan SAL (Saldo Anggaran Lebih), dan (g) Laporan Perubahan Ekuitas.

Setiap entitas pelaporan mempunyai kewajiban untuk melaporkan upaya-upaya yang telah dilakukan serta hasil yang dicapai dalam pelaksanaan kegiatan secara sistematis dan terstruktur pada suatu periode pelaporan untuk kepentingan

akuntabilitas, manajemen, transparansi, keseimbangan antar generasi dan evaluasi kinerja (PP No. 71 Tahun 2010).

### **2.5.1 Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Nomor 13**

Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dalam rangka peningkatan pelayanan kepada masyarakat, satuan kerja dapat ditetapkan menjadi satuan kerja yang menerapkan pola pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum (BLU). Satuan kerja tersebut diberikan fleksibilitas pengelolaan keuangan dengan menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan tanpa mengutamakan keuntungan, melakukan kegiatannya dengan prinsip efisiensi dan produktivitas. Satuan kerja pemerintah dimaksud memberikan layanan publik, seperti pemberian layanan barang/jasa, pengelolaan dana khusus, dan pengelolaan kawasan. Sesuai dengan ketentuan, satuan kerja yang menerapkan pola pengelolaan keuangan BLU diberikan fleksibilitas pengelolaan keuangan, antara lain pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, pengelolaan utang-piutang, pengelolaan investasi dan pengadaan barang/jasa, kesempatan untuk mempekerjakan tenaga profesional non Pegawai Negeri Sipil (PNS), serta kesempatan pemberian imbalan jasa kepada pegawai sesuai dengan kontribusinya.

Sesuai dengan PMK nomor 217/PMK.05/2015 maka saat ini pemerintah telah menerbitkan 13 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP). PSAP nomor 13 ini mengatur penyajian laporan keuangan BLU dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar BLU. Tujuan Pernyataan Standar ini adalah mengatur penyajian laporan keuangan BLU dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar BLU. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan dan persyaratan minimum isi laporan keuangan. Laporan keuangan disusun dengan menerapkan akuntansi berbasis akrual.

### **a. Penyajian Laporan Keuangan**

Laporan keuangan BLU merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh BLU. Tujuan umum laporan keuangan BLU adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas BLU yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan BLU adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan: a) Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU; b) Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU; c) Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi; d) Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya; e) Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya; f) Menyediakan informasi mengenai potensi BLU untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan BLU; dan g) Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan dan kemandirian BLU dalam mendanai aktivitasnya.

### **b. Komponen Laporan Keuangan**

Laporan keuangan BLU memberikan informasi tentang sumber daya ekonomi dan kewajiban BLU pada tanggal pelaporan dan arus sumber daya ekonomi selama periode berjalan. Informasi ini diperlukan pengguna untuk melakukan penilaian terhadap kemampuan ekonomi BLU dalam menyelenggarakan kegiatannya di masa mendatang. Komponen laporan keuangan BLU terdiri atas:

#### **a. Laporan Realisasi Anggaran;**

Laporan Realisasi Anggaran BLU menyajikan informasi realisasi pendapatan-LRA, belanja, surplus/defisit-LRA, pembiayaan, dan sisa

lebih/kurang pembiayaan anggaran yang masing-masing diperbandingkan dengan anggarannya dalam satu periode. Pendapatan BLU yang dikelola sendiri dan tidak disetor ke Kas Negara/Daerah merupakan pendapatan negara/daerah. Pendapatan-LRA pada BLU diakui pada saat pendapatan kas yang diterima BLU diakui sebagai pendapatan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum. Selisih antara pendapatan-LRA dan belanja pada BLU selama satu periode pelaporan dicatat dalam pos Surplus/Defisit-LRA.

b. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Di samping itu, BLU menyajikan rincian lebih lanjut dari unsur-unsur yang terdapat dalam Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

c. Neraca;

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Kas pada BLU yang sudah dipertanggungjawabkan kepada unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan umum merupakan bagian dari Saldo Anggaran Lebih. Dana kas BLU yang bukan milik BLU diakui sebagai kas dan setara kas. Kas yang berasal dari sisa dana investasi APBN/APBD diakui sebagai aset lainnya. Penyetoran kas yang berasal dari pendapatan BLU pada tahun berjalan maupun tahun sebelumnya dibukukan sebagai pengurang ekuitas pada BLU penambah ekuitas pada Pemerintah Pusat/Daerah. Walaupun kepemilikan investasi pada BLU ada pada BUN/BUD, tetapi investasi tersebut tetap dilaporkan pada laporan keuangan BLU. Perlakuan pelaporan investasi ini selaras dengan status BLU sebagai entitas pelaporan, dimana seluruh sumber daya ekonomi yang digunakan BLU dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya dalam melayani masyarakat harus dilaporkan dalam laporan keuangan BLU.

d. Laporan Operasional;

Laporan Operasional (LO) menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.

e. Laporan Arus Kas;

Laporan Arus Kas pada BLU menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas, dan setara kas selama satu periode akuntansi, dan saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan pada BLU. Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris.

f. Laporan Perubahan Ekuitas; dan

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

g. Catatan atas Laporan Keuangan.

## 2.5 Penelitian Terdahulu

Peneliti Amirya, dkk. (2013) dengan menyatakan adanya perbedaan pemaknaan di antara aktor-aktor yang menjalankan BLU. Dengan menggunakan paradigma interpretif, disimpulkan bahwa aktor-aktor tersebut merasa bahwa pengembangan anggaran dan akuntansi tidak bisa dilaksanakan secara “*frontal*” dan “*drastis*” namun membutuhkan waktu. Pengembangan ini tidak sekedar menekankan perubahan teknis dan format saja namun juga perubahan “*paradigma*”. Selain itu, penerapan sistem ini utamanya dilakukan untuk memenuhi kepentingan legitimasi sehingga selanjutnya dapat memberikan *value added* bagi UB dalam mengelola kinerja organisasinya agar lebih efisien, efektif, produktif, transparan, dan akuntabel.

Penerapan tersebut merupakan realitas sosial yang tidak hanya dipandang sebagai bentuk penerapan sistem yang “baru” dan “asing” namun juga mampu mendorong terjadinya perubahan organisasi mencakup perubahan nilai-nilai manajemen, SDM, prosedural, teknologikal, dan struktur organisasi. Proses

pelembagaan sistem mencakup tahap penganggaran, pelaksanaan anggaran/penatausahaan, dan akuntansi. Pelembagaan sistem anggaran dan akuntansi BLU di sana menggambarkan gejala terjadinya *institutional isomorphism* karena adanya faktor pendorong yang menjelma menjadi desakan dan aturan hukum yang mengikat dan diberlakukan oleh pemerintah pusat didukung oleh faktor *mimetic* (pengimitasian) dan *normative* (keterlibatan para profesional). Menjadi keterbatasan instansi BLU bahwa ia harus berupaya menaati aturan, sekaligus memenuhi kebutuhan manajemen sehingga pemenuhan kebutuhan yang tadinya bersifat *top-down* menjadi *bottom-up* sesuai dengan keadaan dan kemampuan instansi tersebut.

Penelitian Ball dan Craig (2010) dengan judul penelitian menyatakan bahwa teori *New Institutionalism* dapat meningkatkan pemahaman mengenai bagaimana respons organisasi secara umum terhadap isu-isu sosial dan lingkungan di sekitarnya. Teori institusional tidak selalu berkenaan dengan teori perubahan organisasi, tetapi biasanya menjelaskan kemiripan (*isomorphism*) dan stabilitas pengelolaan organisasi pada populasi dan lingkungan tempat organisasi tersebut. Ball dan Craig (2010) menjelaskan beberapa area yang dapat mengembangkan pemahaman yang lebih menyeluruh atas perubahan dalam konteks lingkungan dan akuntansi.

Albu, dkk. (2014) meneliti tentang penerjemahan dan penerapan standar akuntansi global pada konteks lokal studi kasus di Rumania. Penelitian tersebut membicarakan tentang *isomorphism* yang dikemukakan oleh DiMaggio dan Powell (1983) dengan penekanan pada perilaku aktor-aktor dengan respon strategis yang berbeda-beda bahwa organisasi terbentuk sebagai akibat dari tekanan-tekanan institusi untuk menyesuaikan. berpendapat bahwa aktor-aktor di daerah memainkan peran yang lebih penting dalam menggerakkan (*triggering*) respon organisasi dibandingkan dengan pengaruh kerangka dasar dalam pengaplikasian IFRS. Ini karena respon organisasi atas standar global tersebut dipengaruhi oleh interaksi sesama aktor yang saling memengaruhi, yang mencari legitimasi dan pencapaian keuntungannya masing-masing (*mutually conflicting*

*interest*). Berlawanan dengan dalil teori institusi sebelumnya, menemukan bahwa kesepakatan atas strategi tertentu dapat terjadi meskipun ketika dalam organisasi tersebut terdapat tingkat keberagaman yang tinggi, dan sebaliknya, ketidaksepakatan dapat terjadi pada entitas dengan tingkat keberagaman yang lebih kecil. Dalam persepektif institusional, lingkungan (sistem hukum, peraturan, pasar modal, sistem perbankan, sistem perpajakan, dan lain-lain) memengaruhi struktur dan sistem organisasi, termasuk sistem akuntansi yang diterapkan. Dengan demikian, aktor-aktor dalam organisasi melakukan tindakannya untuk mempertahankan atau bahkan meningkatkan legitimasi mereka. Kepentingan dan kekuatan yang dimiliki oleh setiap aktor juga terefleksi dalam praktik akuntansi yang mereka lakukan. Dalam penelitiannya ini, menyatakan bahwa setiap negara tidak homogen dalam praktik akuntansinya. Konteks kedaerahan yang berbeda baik itu di tingkat sebuah negara atau komunitas yang lebih kecil dari suatu negara akan merespons suatu standar global dengan cara yang berbeda-beda. Semakin berkepentingan dan kebutuhan untuk mendapatkan legitimasi pada sebuah komunitas akan semakin mempersulit proses adopsi standar global. Demikian yang terjadi dinegara berkembang. Situasinya lebih samar dibandingkan pada negara-negara maju yang memiliki perangkat aturan yang telah tersusun dengan matang. Sebuah negara atau daerah yang memiliki konstruksi sosial yang tidak konsisten akan lebih heterogen dari pada yang konstruksi sosialnya telah matang.

Penelitian Zhang, dkk. (2013) mengulas tentang mekanisme kelembagaan dalam pendidikan akuntansi universitas di Cina, terutama melalui pembacaan pengalaman sejarah sejak tahun 1949. Dia menggunakan kerangka teori institusional untuk memeriksa bagaimana suatu tindakan dalam pilar regulatif, normatif, dan budaya-kognitif telah membentuk pendidikan akuntansi dari yang sangat berorientasi politik ditahun-tahun awal RRC ke sistem pendidikan akuntansi universitas lebih internasional yang sebenarnya sudah mulai terbentuk di China kontemporer. berusaha untuk memberikan kontribusi pemahaman kontekstual pendidikan akuntansi kontemporer China, sekaligus memperluas peran teori kelembagaan dalam menjelaskan perubahan pendidikan secara luas.

Penelitian menjelaskan bahwa pengaruh kelembagaan jelas dan kuat sepanjang enam puluh tahun pertama dari RRC melalui mekanisme koersif diumumkan dalam pilar regulatif bawah mandat partai komunis dan pemerintah. Tindakan partai komunis dan Pemerintah telah berpengaruh langsung dalam membentuk pendidikan akuntansi di Universitas. Perubahan dinamika politik di negara itu sejalan dengan perubahan pola pendidikan akuntansi di universitas di sana. Meskipun di era internasionalisasi pada beberapa tahun terakhir ini telah memunculkan keseimbangan pada ketiga pilar institutionalisme yaitu regulatif, normatif, dan cultural-kognitif, pada kasus Cina tetap saja terjadi bahwa pilar normatif dan cultural-kognitif dipicu atau disaring oleh pilar regulatif dan beroperasi dibawah kendali partai komunitas dan pemerintah. Aktivitas *cultural-kognitive* yang paling besar terjadi ketika ketidakpastian dan kekacauan kondisi sosial dan politik berdampak luas termasuk pada adanya tekanan untuk mengembangkan perubahan pendidikan universitas.

Penelitian Mutiganda (2013) menganalisis dampak institutionalisasi kebijakan anggaran dari perspektif institusional realisme kritis pada bagaimana kebijakan anggaran dapat memengaruhi akuntabilitas aktor-aktor dalam organisasi. Memperluas hasil penelitian Burns dan Scapens (2000) tentang realisme kritis, menemukan bahwa terdapat dua institusi dalam tata kelola anggaran yaitu institusi politik dan institusi teknis. Institusi politik bertindak sebagai *accountor* bagi institusi teknis (*accountee*). Institusi teknis mempunyai level-level hirarkhi dimana intra-institusional antara *accountor* dan *accountee* terjadi. Masing-masing institusi mempunyai hak dan kewajiban yang membuatnya bekerja sebagai bagian dalam proses penganggaran. Kebijakan-kebijakan yang telah diinstitutionalisasi menjadi bagian nyata dalam realitas masing-masing institusi. Hubungan antara kebijakan dan mekanisme praktik akuntansi tergantung pada bagaimana kebijakan yang diinstitutionalisasi dapat mengurangi atau meningkatkan kesenjangan antara kenyataan (*the real*), kejadian saat ini (*actual*), dan domain empiris para aktor. Fungsi informasi anggaran sebagai mekanisme tata kelola yang baik

(*governance*) dan akuntabilitas dalam studi kasus yang dilakukannya tidak terbukti.

Trianasari dan Idrus (2013) yang secara khusus mengevaluasi Rumah Sakit Dr. Saiful Anwar (RSSA) Malang, antara pra dan pasca implementasi BLUD dengan menggunakan metode *Balanced Scorecard* menyebutkan bahwa, perubahan status menjadi BLUD telah memengaruhi meningkatnya kinerja RSSA secara umum. Beberapa masalah yang masih dihadapi antara lain masih terkendalanya keefektifan, keefisienan, dan fleksibilitas, alur birokrasi/administrasi yang lama belum tuntas teratasi; pelanggan mayoritas berasal dari golongan menengah kebawah; keramahan belum diterapkan secara menyeluruh; evaluasi strategi dilakukan oleh bagian lain, bukan oleh bagian yang sama dengan yang melakukan perencanaan strategi; sarana dan prasarana serta kuantitas tenaga masih kurang memadai. Namun, secara garis besar RSSA cukup siap dan dapat melaksanakan BLUD.

Penelitian Puspawati dan Rosyidi (2014) menunjukkan bahwa setelah memenuhi dan mempraktikkan persyaratan administratif PPK-BLUD setiap tahunnya Rumah Sakit berpotensi menambah pendapatan dan perbaikan mutu dalam tren yang positif. Sejauh ini, beberapa kendala yang dihadapi adalah masih minimnya pengetahuan karyawan tentang PK-BLUD dan jumlah sarana dan prasarana yang belum mencukupi. Putra dan Farida (2013) menyatakan bahwa ada beberapa faktor yang memengaruhi implementasi Permendagri 61/2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan BLUD antara lain integritas, sumber daya manusia, dan prosedur kerja (SOP) sehingga diperlukan tindakan yang menjamin terpeliharannya integritas seluruh personil baik pimpinan maupun seluruh pegawai, analisis kebutuhan SDM, dan penyusunan Standar Operasional Prosedur (SOP).

Penelitian Santi dan Rosita (2012) menyimpulkan bahwa permasalahan mendasar yang ditemui suatu satker pemerintah yang ditetapkan sebagai satker BLU adalah peraturan-peraturan pemerintah terkait PK BLUD sesuai amanat PP

No 23 Tahun 2005 belum semuanya dapat terealisasi. Beberapa fleksibilitas di dalam PP tersebut belum dibuatkan peraturan menteri keuangan (PMK) nya. Belum ada aturan tentang penghapusan piutang dan kerjasama operasional sehingga belum dapat berjalan optimal. Kendala utama lainnya adalah perubahan mindset lama ke mindset baru. Perubahan pola pengelolaan keuangan BLU merupakan konsep baru dalam konsteks keuangan negara, maka pemahaman terhadap konsep tersebut perlu dilakukan secara berkelanjutan terhadap para stakeholders serta pihak internal dalam direktorat pembinaan BLU.

Penelitian yang dilakukan oleh Sunuwata (2014) dengan lokasi penelitian di Puskesmas di Kabupaten Kulon Progo menyatakan bahwa meskipun persyaratan administratif telah dapat dipenuhi, persyaratan teknis untuk menjadi BLUD belum sepenuhnya siap. Hal ini ditunjukkan dengan tingkat pendapatan Puskesmas yang meningkat dalam tiga tahun terakhir tetapi hasil evaluasi kinerja pelayanan Puskesmas belum optimal. Dukungan stakeholder di Kabupaten Kulon Progo cukup tinggi tapi belum sepenuhnya siap dengan regulasi BLUD Puskesmas. Lingkungan dalam Puskesmas sendiri masih kurang mendukung dilihat dari komitmen Puskesmas yang masih kurang, dan bendahara Puskesmas yang belum terlatih pengelolaan keuangan BLUD.

Seperti penelitian Amirya et.al (2013), didalam penelitian ini, peneliti juga melihat proses pergeseran sistem anggaran dan akuntansi khususnya pada pola pengelolaan keuangan Puskesmas menjadi BLUD melalui *New Institutionalism Theory*. Teori *New Institutionalism* dapat dapat meningkatkan pemahaman mengenai bagaimana respons organisasi secara umum terhadap isu-isu sosial dan lingkungan disekitarnya (Ball dan Craig, 2010). Teori ini seringkali digunakan dalam penelitian-penelitian tentang perubahan suatu sistem diantaranya: untuk menjelaskan mekanisme kelembagaan pada pendidikan akuntansi di China (Zhang,et.al.,2013); dampak perubahan kebijakan anggaran dalam memengaruhi akuntabilitas para aktor dalam organisasi (Mutiganda,2013), untuk menjelaskan bagaimana ketika standar akuntansi global diterapkan dalam konteks kedaerahan khususnya di negara berkembang (Albu,et.al.,2014), serta meneliti pengaruh

faktor institusional terhadap minat adopsi sistem informasi akuntansi keuangan daerah (Sunuwata, 2014).

Perubahan pola pengelolaan keuangan Rumah Sakit menjadi BLUD diharapkan dapat memengaruhi peningkatan kinerja Rumah Sakit seperti pada instansi pemerintah lain yang menerapkan PPK-BLUD (Trianasari dan Idrus, 2013; Amirya, et.al., 2013; Puspawati dan Rosyidi, 2014). Implementasi PPK BLUD sendiri dipengaruhi oleh integritas, sumber daya manusia, dan prosedur kerja (SOP) (Putra dan Farida, 2013) sehingga perlu tindakan untuk menjamin terpeliharanya integritas seluruh personil BLUD, Maka Rumah Sakit harus membuat Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) yang berbasis kinerja dan membuat laporan keuangan berbasis akrual sesuai SAK dan SAP. Dengan demikian, peneliti juga melihat bagaimana RSUD merespon aturan-aturan yang berlaku umum tersebut dengan melihat respon para aktor yang terlibat. Hal ini sesuai dengan penelitian Albu, et.al., (2014) yang menyatakan bahwa respon organisasi atas aturan yang berlaku secara umum dipengaruhi oleh interaksi sesama aktor yang saling memengaruhi, mencari legitimasi, dan pencapaian keuntungan masing-masing.

## 2.7 Kerangka Konseptual

Guna menggambarkan alur proses berpikir peneliti, terlebih dahulu disusun kerangka berpikir pada gambar 2.2. Pada gambar dapat dijelaskan tahapan berpikir peneliti.



**Gambar 2.1 Kerangka Alur Berfikir**

Pertanyaan utama dalam penelitian ini adalah bagaimana proses institusionalisasi PBK dan penyajian laporan keuangan SAP No. 13 dalam upaya penataan struktur kinerja dalam penyusunan anggaran pada RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi? Apabila dikerucutkan pertanyaan riset tersebut dapat dijabarkan lebih lanjut menjadi mengapa dilakukan perubahan penataan struktur kinerja penganggaran berbasis *logic model* dan perubahan penyajian laporan keuangan sesuai dengan SAP No. 13? Mengapa memilih menggunakan pendekatan *logic model* dan SAP No. 13? Bagaimana proses penataan struktur kinerja penganggaran dan penyajian laporan keuangan SAP No. 13 di RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi?

Pertanyaan riset ini penting dilakukan untuk mengetahui tekanan *isomorphic* yang terjadi pada proses institusionalisasi penataan struktur kinerja dalam penyusunan anggaran. Hal ini menjadikan suatu tema menarik untuk dapat digali dalam upaya penataan struktur kinerja sehingga perubahan dimaksud dapat berhasil dibawakan dengan baik.

Melalui pertanyaan riset tersebut, akan terjaring informasi bagaimana proses institusionalisasi PBK dalam penataan struktur kinerja penganggaran dan penyajian laporan keuangan SAP No. 13 pada RSUD Blambangan. Dapat diketahui alasan yang mendasari dilakukannya perubahan/penataan struktur kinerja penganggaran, alasan pemilihan penggunaan kerangka *logic model* dan SAP No. 13, dan implementasi pelaksanaan penataan struktur kinerja dan penyajian laporan keuangan SAP No. 13 di RSUD Blambangan kabupaten Banyuwangi. dalam pelaksanaan penataan tersebut, tentu dapat diketahui upaya apa saja yang dilakukan RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi agar pelaksanaan penataan kinerja dapat berjalan dengan baik. Tidak berhenti pada upaya mencapai kesuksesan implementasi saja, penataan tersebut menimbulkan tantangan yang harus dihadapi oleh pelaku/ perencana anggaran. Perubahan struktur kinerja tersebut tidak dapat secara instan dilakukan untuk menuju kesempurnaan, terdapat resiko/hambatan/kendala yang dapat muncul dalam pelaksanaan perubahan.

Sehingga melalui pertanyaan riset ini juga akan menjawab hambatan / kendala muncul dalam pelaksanaan penataan struktur kinerja pada RSUD Blambangan.

Untuk mewujudkan penganggaran berbasis kinerja yang baik, seharusnya RSUD Blambangan pada tahun 2017 ini sudah melakukan penataan struktur kinerja dalam penganggaran. Sejak tahun 2009, RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi selaku Badan Layanan Umum Daerah mendapat dukungan dari Pemerintah Daerah agar mulai memantapkan pelaksanaan PBK dengan melakukan penataan struktur kerja dalam penyusunan anggaran sehingga pada tahun 2017 penataan dimaksud dapat dilaksanakan.

Guna memperoleh pemahaman yang lebih baik tentang bagaimana tekanan institusional terjadi baik dari faktor eksternal maupun internal pada organisasi, penelitian ini akan mengidentifikasi kondisi yang ada pada RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi beserta dengan lingkungan institusionalnya. Melalui hal tersebut, dapat diketahui sejauh mana proses institusionalisasi terjadi pada RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi. selain itu peneliti juga akan mengidentifikasi beberapa upaya yang dilakukan Pemerintah Daerah dalam melembagakan konsep perubahan struktur kinerja dalam penyusunan anggaran di jajaran SKPD selama tahun 2011 sampai dengan 2015.

### BAB 3. METODE PENELITIAN

Bab ini akan menguraikan eksplorasi metode penelitian dimulai dengan diskusi tentang paradigma penelitian dilanjutkan dengan pendekatan penelitian, penentuan informan, instrumen penelitian, sumber dan teknik pengumpulan data, dan metode analisis data.

#### 3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif, salah satu pendekatan kualitatif yang berupaya untuk memahami perilaku atau tindakan sekelompok manusia adalah pendekatan etnometodologi yang pada dasarnya berakar dari logika penelitian social atau sosiologi, dan objek dari penelitian ini adalah manusia. Etnometodologi senantiasa berkaitan dengan interaksi secara *face to face* dalam kehidupan sehari-hari yang berada dalam suatu area struktur, aturan, norma, atau hukum dalam suatu kelompok atau etnik masyarakat, dan hidup bersama dalam lingkup etniknya (Collin,1997). Tujuan dari pendekatan ini adalah untuk menganalisis realita sosial dan bagaimana realita sosial itu terbentuk (Gghozali dan Chariri, 2007 dalam Chariri, 2009). Sebagaimana dikatakan oleh Collin (1997) sebagai berikut :

*in the etnometodological...is decide on the bases of ad hoc judgement not individual judgement, but collective judgement, arising out of negotiations in the group.*

Dengan kata lain, peneliti menerobos ke dalam untuk mengungkapkan makna kolektif dalam suatu kelompok masyarakat tertentu yang ada dibalik tindakan yang digejalkan atau ditampilkan oleh kelompok yang bersangkutan dalam kehidupan sehari-hari (*everyday life*). Asumsi dari pendekatan ini adalah bahwa bagi kelompok tertentu di dalamnya terjadi interaksi dengan sesamanya dalam koridor aturan kolektivitas organisasi mereka (Garfinkel, 1967; Collin, 1997).

Berdasarkan penjelasan tersebut, penelitian ini berusaha untuk mendeskripsikan proses perubahan pola pengelolaan keuangan rumah sakit menjadi BLUD. Pengelolaan keuangan yang dibahas dalam penelitian ini adalah sistem anggaran dan akuntansi. Proses perubahan tersebut memerlukan berbagai tahapan hingga akhirnya sistem anggaran dan akuntansi tersebut dapat terinstitusionalisasi ke dalam organisasi. *New institutional theory* digunakan sebagai alat untuk menganalisis dan memahami proses tersebut. Penelitian ini bertujuan untuk memahami fenomena perubahan suatu sistem pada lokasi tertentu sehingga dapat digolongkan sebagai penelitian etnometodologi yang termasuk dalam ranah penelitian kualitatif.

Dalam penelitian ini, peneliti mempelajari fenomena proses perubahan sebuah sistem dalam organisasi, mengungkap dan memahami arti dari peristiwa perubahan, dan kaitannya terhadap orang-orang yang berada dalam situasi perubahan tersebut. Peran peneliti adalah memberikan pemahaman atas fenomena sosial, yaitu pola institusionalisasi dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja menggunakan *logic model* dan pola institusionalisasi dalam penyajian laporan keuangan BLU yang mengacu pada PSAP No. 13 di RSUD Kabupaten Banyuwangi. Untuk memperoleh pemahaman, peneliti dalam pendekatan ini harus berusaha mengungkap dan memahami arti setiap peristiwa dan kaitannya dengan interaksi para aktor yang berada dalam situasi dan kondisi tertentu. Peneliti percaya bahwa setiap kelompok manusia mempunyai banyak cara dalam menginterpretasikan tindakannya, atau mengejawantahkan pengalamannya melalui interaksi dalam koridor kelompok atau etniknya, makna pengalaman itulah yang membentuk sebuah kenyataan atau realitas tindakan dalam sekelompok manusia.

### **3.2 Penentuan Informan**

Untuk memperoleh data dan pemahaman yang memadai dalam penelitian ini, peneliti menggunakan informan. Informan penelitian dipilih secara sengaja

untuk memberikan informasi yang mungkin tidak dapat diberikan oleh informan lain.

Penentuan informan penelitian ini didasarkan pada lima petunjuk Spradley (1997) yaitu: 1) enkulturasi penuh, artinya subyek yang cukup lama dan menyatu dengan medan aktivitas yang menjadi sasaran peneliti; 2) keterlibatan langsung, artinya subyek yang masih aktif terlibat di lingkungan aktivitas yang menjadi sasaran penelitian; 3) suasana budaya yang tidak dikenal biasanya akan semakin menerima tindak budaya sebagaimana adanya, dia tidak akan basa basi; 4) subyek yang masih mempunyai waktu untuk dimintai informasi oleh peneliti; 5) subyek yang tidak mengemas informasi tetapi relatif memberikan informasi yang sebenarnya (non-analitis). Berikut ini rincian pihak-pihak yang dijadikan informan dalam penelitian ini:

**Tabel 3.1 Rincian Informan Penelitian**

<b>NO</b>	<b>INFORMAN</b>	<b>JABATAN</b>	<b>LAMA BEKERJA</b>
1	<b>dr. H. Taufiq Hidayat, SpAnd. Mkes</b>	Direktur	2012 – 2017
2	<b>I Wayan Sastra W, SKM. MQIH</b>	Kabag Tata Usaha	1982 – 2017
3	<b>Partana, SAP. Msi</b>	Kasubag Umum dan Perlengkapan	2014 – 2017
4	<b>Listiani, S.K.M</b>	Kasubag Program, Evaluasi dan Pelaporan	2012 – 2017
5	<b>Dra. Deslyna Errawati, MM</b>	Kabid Keuangan	Januari 2017
6	<b>Ulfi Kurniati, SE</b>	Kasie Keuangan	2003 – 2017
7	<b>Hadi Pramono, SE</b>	Staf Keuangan	
8	<b>Istiqoni</b>	Staf Anggaran dan Pengelolaan Keuangan (Bendahara)	1998 – 2017

Sumber : data diolah

Untuk menggali pengalaman, pandangan, dan pemahaman atas suatu proses, diperlukan informan yang mengalami proses tersebut. Informan yang dipilih adalah mereka yang memiliki pengalaman dan jabatan yang berkaitan dengan proses pengembangan RSUD Blambangan menjadi BLUD. Informan yang diambil adalah informan dari RSUD Blambangan sebagai Pelaksana BLUD.

Direktur RSUD Blambangan sebagai Pimpinan merupakan penanggung jawab operasional dan keuangan RSUD. Direktur RSUD Blambangan juga terlibat aktif dalam proses perubahan pola institusionalisasi di RSUD. Aktor penting dalam RSUD Blambangan selanjutnya adalah Kepala Bagian Tata Usaha (Kabag TU). Kabag TU menjadi motor penggerak RSUD Blambangan dan bertanggung jawab dalam proses perencanaan dan penganggaran.

Sesuai dengan Peraturan Bupati RSUD Blambangan. Di dalam prosesnya, persiapan dokumen anggaran RSUD Blambangan selalu berhubungan dengan Kasubag Program, Evaluasi dan Pelaporan sedangkan proses pencairan dan pertanggung jawabannya berhubungan dengan Kabid Keuangan. Oleh karenanya, diambil informan yang langsung berhubungan dengan teknis pelaksanaan anggaran dan akuntansi yaitu Kasubag Program, Evaluasi dan Pelaporan dan Kabid Keuangan.

Kabag PEP menjalankan fungsi verifikasi rencana bisnis dan anggaran (RBA) dan Rencana Kerja Anggaran (RKA) RSUD dan menghimpunnya dalam RKA SKPD untuk kemudian diajukan ke SKPKD. Karena perannya sebagai pintu awal penyusunan RBA dan RKA, Kasubag PEP dijadikan sebagai informan dalam penelitian ini. Kabid Keuangan, Kasie Keuangan dan Staf Keuangan dipilih sebagai informan karena merupakan aktor kunci dalam perubahan pola pengelolaan RSUD Blambangan. Kabid keuangan berfungsi sebagai Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK) yang menghimpun Laporan Keuangan dan menggabungkannya menjadi Laporan Keuangan SKPD. Peran Kabid keuangan dimulai sejak proses pengajuan SPM, verifikasi laporan pertanggungjawaban, hingga pembuatan laporan keuangan yang dibantu oleh Kasie Keuangan dan Staf

Keuangan sebagai aktor yang bertanggung jawab pada proses pelaporan serta penyusunan laporan keuangan.

Ketika RSUD Blambangan menjadi BLUD, RSUD Blambangan akan memiliki fleksibilitas dalam pengelolaan sumberdaya termasuk pengelolaan tenaga kerja dan asetnya. Dengan demikian, akan terjadi perubahan pengelolaan aset yang sebelumnya terpusat menjadi pengelolaan oleh masing-masing RSUD. Oleh karena itu, peneliti memandang perlu untuk memasukkan Kasubag Kepegawaian dan Kasubag Umum dan Perlengkapan RSUD Blambangan sebagai informan dalam penelitian ini untuk mengetahui pola institusionalisasi dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja menggunakan *logic model* dan pola institusionalisasi dalam penyajian laporan keuangan BLU yang mengacu pada PSAP No. 13 di RSUD Kabupaten Banyuwangi.

### 3.3 Instrumen Penelitian

Dalam penelitian ini, untuk memahami makna dan simbol-simbol interaksi di RSUD Blambangan dibutuhkan keterlibatan dan penghayatan langsung peneliti terhadap subyek di lapangan. Oleh karena itu, instrumen dalam penelitian ini adalah peneliti sendiri sebagai instrumen kunci (Guba dan Lincoln, 1981 yang dirujuk oleh Moleong, 2009). Menurut Guba dan Lincoln (1981), keuntungan peneliti sebagai instrumen kunci dikarenakan sifatnya yang responsif dan dapat menyesuaikan diri pada keadaan dan situasi pengumpulan data. Peneliti sebagai instrumen akan dapat menekankan keutuhan (*holistic emphasis*) yaitu memanfaatkan imajinasi dan kreativitasnya dan memandang dunia ini sebagai suatu keutuhan, mendasarkan diri atas perluasan pengetahuan, memproses data secepatnya, dan memiliki kesempatan untuk mengklarifikasi dan mengikhtisarkan, serta dapat memanfaatkan kesempatan untuk menyelidiki respon yang tidak lazim/aneh atau istimewa (*idiosyncratic*).

Dalam wawancara, pewawancara adalah peneliti sendiri yang dalam mengumpulkan data lebih banyak bergantung pada dirinya sendiri sebagai alat pengumpul data. Hal ini dilakukan untuk menyesuaikan kenyataan-kenyataan di

lapangan. Alat-alat yang digunakan untuk melengkapi instrumen penelitian ini diantaranya adalah buku catatan, alat tulis, dan *tape recorder* untuk mencatat dan merekam hasil wawancara, atau *vidio recorder* untuk merekam suatu peristiwa yang dianggap sebagai suatu fenomena penelitian.

### 3.4 Sumber dan Teknik Pengumpulan Data

Sesuai dengan pendekatan etnometodologi yang digunakan, untuk memperoleh data secara holistik dan integratif, dan memperhatikan relevansi data berdasarkan fokus dan tujuan, maka dalam pengumpulan data penelitian ini dilakukan tiga teknik, yaitu wawancara mendalam (*in depth interviewing*), observasi partisipan (*participant observation*), dan studi dokumentasi (*study of documents*). Sumber data yang digunakan adalah data primer dan data sekunder. Data primer berasal dari hasil wawancara dengan informan penelitian dan observasi di kantor di RSUD Blambangan. Wawancara dilakukan pada bulan November 2016 dan selesai pada bulan Februari 2017. Sedangkan data sekunder merupakan studi dokumentasi yang diperoleh dari data-data yang sudah tersedia misalnya dokumen yang terkait dengan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU. Dokumen yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas (1) Peraturan perundang-undangan terkait PK-BLU, (2) RBA Tahun Anggaran 2009-2015, (3) RKA-KL Tahun Anggaran 2009-2005, (4) Laporan Keuangan berdasarkan SAK dan SAP Tahun 2009-2015, dan serta data pelayanan diperoleh dari sumber eksternal seperti website atau meminta langsung kepada subyek penelitian. Agar dapat memperoleh penjelasan yang natural dan apa adanya dimana para informan cenderung tidak dapat mengolah atau mempersiapkan informasi yang akan mereka sampaikan, informasi dikumpulkan melalui teknik diskusi dan wawancara yang tidak terstruktur dan tidak terjadwal (Riduwan, 2009).

Wawancara dilakukan terhadap aktor-aktor kunci penentu kebijakan pengembangan RSUD Blambangan. Aktor-aktor yang menjadi informan dalam penelitian ini adalah mereka yang tergabung dalam tim perumus rencana

pengembangan rumah sakit yang terdiri dari direktur atau kepala rumah sakit dan pejabat struktural yang ada di RSUD Blambangan.

Walaupun wawancara yang dilakukan adalah wawancara tidak terstruktur, tetap perlu disusun pedoman wawancara sebagai pedoman berisi pokok-pokok pikiran yang akan digali informasinya. Untuk menghindari terjadinya distorsi data wawancara, pencatatan data dilakukan secara manual dan disertai dengan perekaman. Disamping pihak internal manajemen organisasi, wawancara juga dilakukan kepada pihak eksternal dalam hal ini beberapa pasien dan rekaman proyek RSUD Blambangan. Selain itu, ini juga mengobservasi pada kegiatan pelayanan RSUD Blambangan dengan menjadi pasien maupun sebatas menjadi pengamat saja.

### 3.5 Metode Analisis Data

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada Miles dan Huberman (1994) yang menyebutkan bahwa analisis data terdiri dari tiga tahapan, yaitu; (1) Reduksi data (*data reduction*); Implementasinya, peneliti telah mereduksi data sebelum melakukan pengumpulan data yaitu dalam bentuk: memilih kasus terkait pola institusionalisasi dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja menggunakan *logic model* dan pola institusionalisasi dalam penyajian laporan keuangan BLU yang mengacu pada PSAP No. 13 di RSUD Kabupaten Banyuwangi, membuat pertanyaan penelitian, dan menentukan cara pengumpulan data. Setelah mengumpulkan data, peneliti juga melakukan reduksi data dalam bentuk mentransformasikan data “kasar” yang tercampur-campur yang muncul dari catatan-catatan tertulis di lapangan, mengambil data pokok yang penting kemudian merangkumnya, membuat pengelompokan atas data yang telah dikumpulkan, menulis kesimpulan sementara; (2) Penyajian data (*data display*); Dalam langkah ini, peneliti melakukan penyajian data dengan teks yang bersifat naratif, tabel, dan gambar. Penyajian data tidak terlepas dari tujuan penelitian yaitu menemukan makna pola institusionalisasi dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja menggunakan *logic model* dan pola institusionalisasi dalam

penyajian laporan keuangan BLU yang mengacu pada PSAP No. 13 di RSUD Kabupaten Banyuwangi. dan memahami implikasi sistem tersebut pada perubahan organisasi; (3) Penarikan kesimpulan /verifikasi (*conclusion drawing/ verification*). Peneliti mengimplementasikan langkah ini dengan mencari arti kata dan perilaku dari para informan kemudian menulis kesimpulan dari bukti-bukti yang telah diperoleh.

Peneliti menggunakan konsep teori institusional baru atau NIT untuk mengemukakan kesimpulannya. Dalam menganalisis teori institusional dalam penelitian ini, peneliti menggunakan analisis sebagai berikut: (a) *Institutional Isomorphism*: Untuk mengetahui terjadi atau tidaknya *institutional isomorphism*, peneliti melihat proses dan hasil dari pelebagaan sistem anggaran dan akuntansi BLUD Rumah Sakit Umum Daerah. Identifikasi terjadinya *institutional isomorphism* dilakukan dengan melihat BLUD Rumah Sakit Umum Daerah dalam memandang organisasi lain sebagai pesaingnya. Persaingan bukan hanya dikarenakan sumber daya dan konsumen namun juga dilihat dari kepentingan politik dan legitimasi institusi, serta kemampuan sosial, dan ekonomi. Umumnya, *institutional isomorphism* merupakan bentuk perubahan yang bersifat *top-down* dan lebih dipengaruhi oleh tiga faktor eksogen antara lain: *Coercive Isomorphism*: yang terjadi karena adanya kekuasaan yang mengikat, misalnya negara atau kekuatan yang lebih besar dari organisasi itu sendiri; *Mimetic Isomorphism*: yang terjadi ketika sebuah organisasi meniru praktik yang ada pada organisasi lain yang dinilai lebih baik dan berhasil; *Normative Isomorphism*: yang terjadi karena suatu organisasi melibatkan aktor-aktor profesional dalam upayanya mengadopsi konsep tertentu.

Analisis yang kedua yaitu *Institutional Allomorphism*. Untuk mengetahui terjadi atau tidaknya *institutional allomorphism*, peneliti melihat faktor-faktor endogen yang sifatnya *topdown*. Suatu organisasi dinyatakan mengalami gejala allomorphism apabila terjadi *re-contextualization* dari elemen-elemen asing pada proses institusionalisasi dari tiap-tiap *field* organisasi tertentu oleh adanya faktor-

faktor endogen seperti aktor-aktor, institusi, sistem berpikir dan bahas, yang memengaruhi proses institusionalisasi.

Peneliti memulai mengorganisasikan semua data atau gambaran menyeluruh tentang fenomena pengalaman yang telah dikumpulkan berdasarkan fokus penelitian yang telah ditentukan. Membaca data secara keseluruhan dan membuat catatan mengenai data yang dianggap penting kemudian melakukan reduksi dan kategorisasi data dengan pengkodean data yaitu menemukan dan mengelompokan makna pernyataan yang dirasakan oleh responden dengan melakukan *horizontaliting* yaitu setiap pernyataan pada awalnya diperlakukan memiliki nilai yang sama. Selanjutnya, pernyataan yang tidak relevan dengan topik dan pertanyaan maupun yang bersifat pengulangan atau tumpang tindih dihilangkan agar tidak mengalami penyimpangan.

Pernyataan tersebut kemudian dikumpulkan kedalam unit makna (*meaning unit*), lalu membuat data *display* dalam bentuk matriks, skema atau gambar tentang bagaimana pengalaman tersebut terjadi untuk memudahkan membuat simpulan lebih lanjut. Selanjutnya, peneliti mengembangkan uraian secara keseluruhan dari fenomena tersebut kemudian mengembangkan *textural description* (mengenai fenomena yang terjadi pada informan) dan *structural description* (yang menjelaskan bagaimana fenomena itu terjadi). Peneliti kemudian memberikan narasi mengenai esensi dari fenomena yang diteliti dan mendapatkan makna pengalaman responden mengenai fenomena tersebut. Membuat laporan pengalaman setiap partisipan. Setelah itu menuliskan deskripsi gabungannya dengan melakukan *conclusion drawing*. Deskripsi tersebut kemudian didiskusikan, didialogkan, dan dikonfirmasi dengan para subjek penelitian dengan wawancara mendalam dan melakukan FGD (*Focus Group Discussion*). Setelah semua proses dan berbagai temuan yang ada, selanjutnya peneliti menulis hasil dalam bentuk laporan akhir suatu penelitian.

### 3.6 Metode Keabsahan Data

Kegiatan menarik simpulan dalam penelitian ini dilakukan selama proses penelitian, dimulai dari pengumpulan data, peneliti telah mencari keteraturan, pola, penjelasan, dan alur sebab akibat. Penelitian kualitatif menganggap kegiatan penarikan kesimpulan secara longgar, tetap terbuka dan skeptis, namun demikian terus meningkat menjadi lebih rinci dan kokoh.

Simpulan-simpulan dilakukan verifikasi selama penelitian berlangsung. Hal ini dilakukan mengingat penelitian kualitatif sering dianggap tidak *value free*. Untuk mendapatkan pengetahuan yang kontekstual. Lokal *bounded*, keterlibatan aktif (*participant observe*), dan dengan teknik interpretasinya yang subyektif, maka peneliti sulit dilepaskan dari bebas nilai. Ketika peneliti melakukan penelitian, dimana peneliti adalah instrument penelitian itu sendiri, maka persoalan bebas nilai menjadi masalah pelik untuk bias dipenuhi. Guna mengurangi subyektivitas, salah satu metode yang digunakan adalah triangulasi atau pengecekan silang.

Triangulasi data dilakukan mulai dari langkah pengumpulan data hingga saat membuat kesimpulan. Pengecekan silang dilakukan dengan melakukan perbandingan informan, perbandingan waktu dan tempat. Misalnya, menggunakan informan yang berbeda untuk menanyakan satu hal; atau menanyakan hal yang sama pada informan yang sama tapi di waktu dan tempat yang berbeda.

Secara garis besar, selain triangulasi, ada prinsip-prinsip penting yang perlu diperhatikan dalam menguji dan memastikan keabsahan penelitian kualitatif, yaitu melalui prinsip *credibility*, *transferability*, *dependability*, dan *confirmability*. *Credibility* (dapat dipercaya) dicapai dengan cara pengumpulan data subyektif mungkin, seperti melalui pengecekan silang atau triangulasi. *Transferability* (berlaku di konteks lain) dicapai dengan menguji simpulan di tempat lain yang serupa dengan konteks penelitian. *Dependability* (konsisten) dicapai jika penelitian yang sama dilakukan beberapa kali dan tetap menghasilkan simpulan yang sama. *Confirmability* (kepastian) tercapai jika peneliti dapat meyakinkan

pembaca atau peneliti lain bahwa data yang telah dikumpulkan adalah data ‘obyektif’ seperti apa adanya dilapangan.



## BAB 5. KESIMPULAN DAN SARAN

Bab lima menjelaskan simpulan peneliti atas penelitian yang telah dilakukan. Selain simpulan, bab ini juga membahas implikasi hasil penelitian, keterbatasan penelitian, dan saran.

### 5.1 Kesimpulan

Untuk mewujudkan tata kelola anggaran yang baik, RSUD Blambangan melakukan upaya penataan struktur kinerja penganggaran dari sebelumnya berbasis organisasi (*output oriented*) menjadi berbasis *logic model (outcome oriented)* dan mulai menerapkan SAP No. 13 dalam menyajikan laporan keuangan. Dalam penataan dan penerapan tersebut telah terjadi proses institusionalisasi. Setiap instansi yang menjalankan PPK-BLUD berkewajiban untuk merubah sistem anggaran dan akuntansinya sesuai dengan peraturan pemerintah yang mengatur mekanisme PPK-BLUD termasuk pelaporannya dengan mengadopsi SAP No. 13 BLU. Ini menunjukkan gejala terjadinya *coercive isomorphism* dimana suatu organisasi berupaya untuk menjadi mirip dengan lingkungannya karena paksaan, dalam hal ini karena diharuskan oleh peraturan pemerintah. Proses perubahan tersebut dapat dilalui oleh RSUD Blambangan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Namun, perubahan tersebut belum terinstitusi dalam pemahaman semua aktor pelaksana BLUD. Ini menggambarkan gejala terjadinya *decoupling*. Sebagai upaya mengatasi terjadinya *decoupling* tersebut, diperlukan pihak luar untuk membantu dalam proses perubahan paradigma para aktor tentang perubahan sistem akuntansi dan anggaran dengan mekanisme PPK-BLUD.

Gejala *mimetic isomorphism* ditemukan pada RSUD Blambangan Kabupaten Banyuwangi selaku implementator dalam melakukan proses perubahan RSUD Blambangan mengadopsi konsep dari institusi lain yang dianggap *best practice* yang masih harus disesuaikan dengan kondisi yang ada di lingkungan

RSUD Blambangan. Dengan demikian harus senantiasa melakukan evaluasi atas penataan struktur kinerja penganggaran yang dilakukan.

Gejala *coercive isomorphism* dan *mimetic isomorphism* ditemukan pada RSUD Blambangan dalam melakukan proses penataan struktur kinerja penganggaran. Dengan ditemukan gejala *coercive isomorphism*, RSUD Blambangan harus berusaha lebih intensif untuk menanamkan pola pikir yang disebabkan keterpaksaan atau desakan untuk menjalankan peraturan akan lebih sulit dirubah dan umumnya kegiatan yang dilakukan hanya memenuhi ketentuan formal yang ada. Perubahan pola pikir inilah yang menjadi tantangan utama dalam proses pelebagaan penataan struktur kinerja penganggaran dan penerapan penyajian laporan keuangan sesuai dengan SAP No. 13 ini.

RSUD Blambangan melakukan berbagai upaya untuk melebagan penataan struktur kinerja penganggaran berbasis *logic model* dan dalam menerapkan SAP No. 13 diantaranya melalui pendidikan dan pelatihan kepada seluruh jajaran organisasi di lingkup RSUD Blambangan. Meskipun RSUD Blambangan dan di dorong Pemerintah Daerah dalam melakukan berbagai upaya tersebut, hasil/manfaat penataan struktur kinerja belum begitu terlihat secara langsung di Lingkungan RSUD Blambangan karena proses penataan struktur kinerja baru diimplementasikan di 2015.

## 5.2 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan baik yang melekat pada pendekatan yang digunakan maupun berkaitan dengan proses penelitiannya sendiri. Pertama, berkaitan dengan obyek pengamatan. Dari 2 RSUD yang sudah BLUD di Kabupaten Banyuwangi, pengamatan hanya dilakukan pada 1 RSUD yaitu RSUD Blambangan. Para aktor pelaksana BLUD di RSUD Blambangan yang diwawancara juga terbatas pada Direktur, Kasubbag Tata Usaha, Bendahara, dan Penyusunan Laporan Keuangan. Peneliti tidak melakukan pendalaman terhadap aktor lainnya (penanggung jawab piutang, bendahara penerimaan, dan pelaksana teknis lainnya) yang juga memiliki peran dalam fenomena yang diteliti.

Kedua, keterbatasan keikutsertaan peneliti dalam proses penataan. Peneliti tidak melakukan pengamatan (observasi) langsung di lapangan seperti mengikuti rapat terkait dengan penataan kinerja penganggaran.

### 5.3 Implikasi hasil Penelitian

Implikasi atas hasil penelitian berkaitan dengan implikasi perubahan dalam melembagakan penataan struktur kinerja penganggaran berbasis *logic model* dan dalam menerapkan SAP No. 13 RSUD Blambangan. Besarnya dukungan Kepala Daerah yang terlihat dari pendampingan intensif dari BPKP mulai dari awal proses penganggaran sampai dengan pelaporan keuangan BLUD harus mampu mengubah paradigma para aktor pelaksana BLUD dalam memahami dan menyusun semua kelengkapan laporan anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual secara lebih “utuh” dan “ideal”. Dengan demikian perubahan tersebut tidak hanya berorientasi sebagai pemenuhan kepentingan legitimasi secara teknis dan format, namun dapat berdampak pada pencapaian efisiensi, efektivitas, dan produktivitas kerja, serta akuntabilitas pengelolaan keuangan.

### 5.4 Saran

Saran untuk penelitian selanjutnya yakni pertama, apabila peneliti ingin meneliti kembali perubahan dalam melembagakan penataan struktur kinerja penganggaran berbasis *logic model* dan dalam menerapkan SAP No. 13, mereka dapat menambahkan situs penelitian pada Institusi lainnya untuk selanjutnya dilakukan studi komparasi. Kedua, untuk memperoleh pemahaman yang lebih mendalam terkait dengan objek penelitian, mereka dapat memperoleh data dengan melakukan pengamatan (observasi) selain dengan melakukan wawancara dan dokumentasi sebagaimana penelitian ini.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Alba, Cataline Nicolae, Albu, Nadia, & Alexander, David. 2014. When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 489-510.
- Amirya, Mirna, Djamhuri, Ali, & Ludigdo, Unti. 2013. *Pelebagaan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya dalam Mendorong Perubahan Organisasi*. Simposium Nasional Akuntansi XVI, Manado.
- Ball, Amanda, & Craig, Russell. 2010. Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 283-293.
- Bungin, Burhan. 2007. *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial Lainnya* (Edisi Kedua ed.). Jakarta: Kencana.
- Carpenter, Vivian L., & Feroz, Ehsan H. 2001. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8), 565-596.
- Cresswell, John W. 2007. *Qualitative Inquiry & Research Design Choosing Among Five Approaches*. London: Sage Publications, Inc.
- Darise, Nurlan 2009. *Pengelolaan Keuangan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan BLU*. Jakarta: Indeks.
- DiMaggio, Paul J, & Powell, Walter W. 1983. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Djamhuri, Ali. 2009. *A Case Study of Governmental Accounting and Budgeting Reform A Local Authority in Indonesia: An Institutional Perspective* (Dissertation), Universiti Sains Malaysia.
- Groenewegen, John, Spithoven, Antoon, & Berg, Annet Van Den. 2010. *Institutional Economic An Introduction*. London: Palgrave Macmillan.
- Halim, Abdul. 2008. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.

- Halim, Abdul, & Kusufi, Muhammad Syam. 2012. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan, Dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Jakarta: Salemba Empat
- Hamzah, Syahrudin. 2014. *Pemahaman PPK BLUD dan Pengalaman Menerapkannya*. Bimbingan Teknis Laporan Keuangan BLUD.
- Hood, Christopher. 1991. A public management for all seasons? *Public administration*, 69(1), 3-19.
- . 1995. The "New Public Management" in the 1980s: *variations on a theme, Accounting, Organizations and society*, 20(2), 93-109.
- Lippi, Andrea. 2000. One theory, many practices. Institutional allomorphism in the managerialist reorganization of Italian local governments. *Scandinavian Journal of Management*, 16(4),455-477.
- Lukman, Mediya. 2013. *Badan Layanan Umum Dari Birokrasi Menuju Korporasi*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: ANDI.
- Meyer, John W, & Rowan, Brian. 1977. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2),340-363.
- Miles, Matthew B., & Huberman, A. Michael. 1994. *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*; Sage.
- Moleong, Lexy. J. 2008. *Metode Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT. Remadja Rasdakarya.
- Mutiganda, Jean Claude. 2013. Budgetary governance and accountability in public sector organisations: An institutional and critical realism approach. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 518-531.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah
- Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 2012 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum
- Peraturan Pemerintahan Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum

Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 2009 tentang Tata Cara Penentuan Jumlah, Pembayaran, dan Penyetoran Penerimaan Negara Bukan Pajak yang Terutang

Puspadewi, Febriana, & Rosyidi. 2014. Analisis Implementasi Pengelolaan Keuangan BLUD dan Dampaknya terhadap Kinerja Rumah Sakit Umum Daerah Nganjuk. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 2(2)

Putra, Jondra Jaya, & Farida, Lena. 2013. Implementasi Badan Layanan Umum Daerah. *Jurnal Administrasi Pembangunan*, 2(2), 171-176.

Riduwan, Akhmad. 2009. Etika dan Perilaku Koruptif dalam Praktik Manajemen Laba: Studi Hermeneutika. *SNA XII*.

Santi, Elfitri, & Rosita, Irda. 2012. Implementasi dan Kendala Penerapan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU) *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, 4(2), 41-54.

Sunuwata, Albertus. 2014. *Analisis Kesiapan Penerapan Kebijakan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) Puskesmas di Kabupaten Kulon Progo (Studi Kasus di Puskesmas Wates dan Puskesmas Girimulyo II Kabupaten Kulon Progo)*. Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.

Trianasari, Ely, & Idrus, Muhammad Syafiie. 2013. Evaluasi Strategi RSUD Dr. Saiful Anwar (RSSA) Malang sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 1(2).

Usman, Rudy. 2012. Pengaruh Faktor Institusional terhadap Minat Adopsi Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah (Studi Pada Pemerintah Kabupaten Parigi Moutong).

Zhang, Guohua, Boyce, Gordon, & Ahmed, Kamran. 2013. Institutional changes in university accounting education in post-revolutionary China: From political orientation to internationalization. *Critical Perspectives on Accounting*(0).

### **PERTANYAAN WAWANCARA**

1. Apa yang mendasari perubahan dalam penganggaran dan penyajian laporan keuangan di RSUD Blambangan?
2. Siapa yang terlibat dalam perubahan konsep penganggaran *logic model* dan perubahan penyajian laporan keuangan dengan menggunakan SAP No. 13?
3. Bagaimana proses persiapan/pelaksanaan perubahan yang dilakukan selama tahun 2014-2016?
4. Seberapa penting konsep *logic model* dan SAP No. 13 ini diterapkan pada RSUD Blambangan?
5. Apa kendala yang dihadapi selama proses perubahan tersebut?
6. Apakah yang ingin dicapai RSUD Blambangan, sebagai SKPD dalam menyusun anggaran *logic model* dan dalam penyajian laporan keuangan SAP No. 13?
7. Bagaimanakah proses perubahan kebijakan penganggaran penganggaran berbasis kinerja *logic model* dan penyajian laporan keuangan SAP No. 13 berjalan di Satuan Kerja BLU RSUD Blambangan?
  - a. Prosedur yang dilakukan?
  - b. Implementasi saat ini?