

Analisis Kinerja Keuangan dan Non Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang Sebelum dan Sesudah Implementasi Badan Layanan Umum

(Performance Analysis of Financial And Non-Financial General Regional Hospital Dr. Haryoto Lumajang Before And After the Implementation of the Public Service Board)

Sherly Kartika Surya

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Jember (UNEJ)

Jln. Kalimantan 37, Jember 68121

E-mail: Sherlykartika92@yahoo.co.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui kinerja keuangan dan kinerja non keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sebelum dan sesudah implementasi Badan Layanan Umum. Penelitian ini termasuk penelitian kualitatif dengan pendekatan analisis deskriptif yang bertujuan memberikan gambaran keadaan objek berdasarkan fakta yang tampak dan memberikan analisis perbandingan kinerja Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sebelum dan sesudah implementasi Badan Layanan Umum, meliputi analisis kinerja keuangan yang diukur menggunakan analisis tren serta rasio likuiditas, rasio solvabilitas, rasio rentabilitas, *cost recovery rate* dan tingkat kemandirian dan analisis kinerja non keuangan yang diukur menggunakan BOR, TOI, BTO, ALOS, GDR dan NDR. Hasil penelitian menunjukkan bahwa berdasarkan analisis tren dapat diketahui bahwa nilai aktiva, piutang, hutang, ekuitas pendapatan, biaya dan laba sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan serta kinerja keuangan sesudah Badan Layanan Umum mengalami peningkatan dibandingkan sebelum Badan Layanan Umum pada aspek likuiditas dan solvabilitas sedangkan rentabilitas, *cost recovery rate* dan tingkat kemandirian mengalami penurunan sesudah Badan Layanan Umum. Kinerja non keuangan diukur menggunakan nilai BOR, TOI dan NDR sesudah Badan Layanan Umum nilainya tidak jauh berbeda dengan sebelum Badan Layanan Umum, namun untuk BTO, ALOS dan GDR sesudah Badan Layanan Umum nilainya jauh diatas kriteria/standar kinerja pelayanan rumah sakit.

Kata Kunci: Badan Layanan Umum, kinerja keuangan, kinerja non keuangan

Abstract

The purpose of this research was to determine the performance of the financial and non-financial performance at General Regional Hospital Dr. Haryoto Lumajang before and after the implementation of the Public Service Board. This study includes qualitative research with descriptive analysis approach that aims to provide a picture of the object based on the facts that appear and provide a comparative analysis of the performance of the Regional General Hospital Dr. Haryoto Lumajang before and after implementation of the Public Service Board, includes analysis of financial performance as measured using trend analysis and liquidity ratios, solvency ratios, profitability ratios, cost recovery rate and the level of independence and performance analysis non-financial measured using the BOR, TOI, BTO, ALOS, GDR and NDR. The results showed that based on the analysis of trends can be seen that the value of assets, receivables, payables, equity income, expenses and profits after the Public Service Board tends to increase as well as the financial performance after the Public Service Board has increased compared to before the Public Service Board on aspects of liquidity and solvency, while profitability, cost recovery rate and degree of independence has decreased after the Public Service Board. Non-financial performance is measured using a value of BOR, TOI and NDR after the Public Service Board the value is not much different from before the Public Service Board, but for BTO, ALOS and the GDR after the Public Service Board in value was far above criteria/performance standard of hospital services.

Keywords: Public Service Board, the financial performance, non-financial performance

Pendahuluan

Organisasi pemerintah yang menyandang status Badan Layanan Umum merupakan organisasi yang tidak semata-mata bertujuan untuk mencari laba tetapi memberikan

pelayanan kepada publik. Organisasi pemerintah harus memberikan pelayanan yang optimal kepada masyarakat serta peningkatan kualitas pelayanan sehingga dapat dinilai keberhasilannya dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat.

Dekade terakhir reformasi keuangan negara telah memasuki babak baru, salah satu agendanya adalah adanya pergeseran dari penganggaran tradisional menjadi penganggaran berbasis kinerja. Dengan berbasis kinerja ini, arah anggaran (penggunaan dana pemerintah) tidak lagi berorientasi pada input tetapi lebih pada output. Perubahan ini merupakan momentum yang penting dalam rangka proses pembelajaran untuk menggunakan sumber daya pemerintah yang lebih efektif, efisien dan produktif tetapi tetap dapat memenuhi kebutuhan dana yang makin tinggi seiring dengan keterbatasan sumber dana yang ada. Pendekatan penganggaran yang demikian sangat diperlukan bagi satuan kerja instansi pemerintah (satuan kerja yang memberikan pelayanan kepada publik). Salah satu alternatif untuk mendorong peningkatan pelayanan publik adalah dengan mewiraswastakan pemerintah. Mewiraswastakan pemerintah (*enterprising the government*) adalah paradigma yang memberi arah yang tepat bagi pengelolaan keuangan sektor publik, seperti yang diamanatkan dalam Undang-Undang RI Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Dengan dikeluarkannya Undang-Undang RI Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara membuka celah baru bagi penerapan anggaran berbasis kinerja di lingkungan instansi pemerintah. Dalam Undang-Undang tersebut, instansi pemerintah yang tugas pokok dan fungsinya memberikan pelayanan kepada masyarakat dapat menerapkan pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan menonjolkan produktivitas, efisiensi dan efektivitas. Satuan kerja baru tersebut bernama Badan Layanan Umum (BLU) (Waluyo, 2011).

Badan Layanan Umum, yang selanjutnya disebut BLU, adalah instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang atau jasa yang dijual dengan tidak mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, yang selanjutnya disebut PPK-BLU, adalah pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah ini, sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan keuangan negara pada umumnya (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005, pasal 1).

Rumah sakit merupakan institusi yang kompleks, dinamis, kompetitif, padat modal dan padat karya, yang multi disiplin serta dipengaruhi oleh lingkungan yang selalu berubah. Namun rumah sakit harus tetap konsisten untuk menjalankan misinya sebagai institusi pelayanan sosial, dengan mengutamakan pelayanan kepada masyarakat dengan selalu memperhatikan etika pelayanan (Candri, 2007). Rumah sakit dituntut untuk dapat melayani masyarakat, dapat berkembang dan mandiri serta harus mampu bersaing dan memberikan pelayanan yang bermutu dan terjangkau bagi

masyarakat. Melalui konsep pola pengelolaan keuangan BLU ini rumah sakit diharapkan dapat meningkatkan profesionalisme, mendorong entrepreneurship, transparansi dan akuntabilitas dalam rangka pelayanan publik, sesuai dengan tiga pilar yang diharapkan dari pelaksanaan PPK-BLU ini, yaitu mempromosikan peningkatan kinerja pelayanan publik, fleksibilitas pengelolaan keuangan dan tata kelola yang baik (Sri Mulyani, 2007 dalam Meidyawati, 2011).

Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto telah ditetapkan sebagai Badan Layanan Umum Daerah dengan Keputusan Bupati Lumajang Nomor 188.45/308/427.12/2009 tentang Penetapan Status Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Kabupaten Lumajang. Hal ini bertujuan agar Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto dapat menerapkan pengelolaan yang lebih profesional dan ala bisnis yang diharapkan dapat menjadi lebih responsif dan agresif dalam menghadapi tuntutan masyarakat dengan memberikan pelayanan prima yang efektif dan efisien namun tetap dapat diakses oleh seluruh lapisan masyarakat (Buku profil RS Dr. Haryoto Lumajang, 2014).

Peneliti memilih Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Kabupaten Lumajang karena Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Kabupaten Lumajang telah ditetapkan sebagai Badan Layanan Umum Daerah selama enam tahun sejak tahun 2009 sampai saat ini. Berdasarkan uraian latar belakang di atas, maka peneliti terdorong untuk mengangkat permasalahan dalam bentuk penelitian dengan judul "*Analisis Kinerja Keuangan dan Non Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang Sebelum dan Sesudah Implementasi Badan Layanan Umum.*"

Berdasarkan uraian diatas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah "Bagaimana kinerja keuangan dan non keuangan pada Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sebelum dan sesudah implementasi Badan Layanan Umum?"

Metode Penelitian

Obyek Penelitian

Obyek penelitian di dalam penelitian ini adalah sebuah rumah sakit milik Pemerintah Daerah Kabupaten Lumajang yaitu Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang. Rumah sakit ini berlokasi di Jalan Ahmad Yani Nomor 281 Lumajang.

Jenis dan Sumber Data

Data yang diperlukan dalam jenis penelitian ini termasuk dalam jenis data primer dan data sekunder. Data primer ini berupa hasil wawancara terstruktur kepada pihak Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang yaitu kepala sub bagian keuangan dan kepala penanggungjawab pelayanan medik. Sedangkan data sekunder berupa:

1. Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang Tahun 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 dan 2013.

2. Laporan Realisasi Anggaran RSUD Dr. Haryoto Lumajang Tahun 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 dan 2013.
3. Laporan Kinerja RSUD Dr. Haryoto Lumajang Tahun 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 dan 2013.
4. Laporan Tahunan RSUD Dr. Haryoto Lumajang Tahun 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 dan 2013.

untuk periode sebelum Badan Layanan Umum, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum dari Rp. 82.449.000.000,00 menjadi Rp. 145.332.000.000,00. Adanya peningkatan pada aktiva ini mengindikasikan adanya peningkatan aktiva lancar dan aktiva tetap perusahaan.

Metode Analisis Data

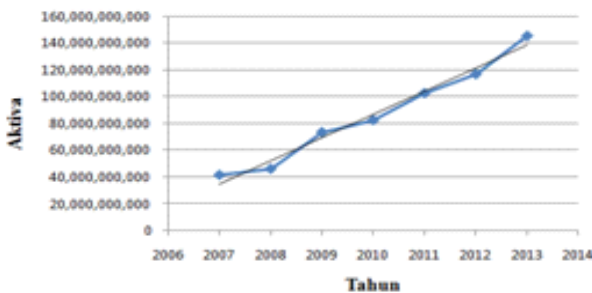
Analisis data dilakukan secara induktif yang dimulai dari pengumpulan data-data yang berkaitan dengan analisis kinerja keuangan dan kinerja non keuangan sebelum dan sesudah implementasi Badan Layanan Umum di Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang kemudian ditelaah dengan menggunakan metode kualitatif terhadap data-data yang telah diperoleh, kemudian dianalisis sehingga memberikan gambaran dan penjelasan yang menyeluruh mengenai masalah yang diteliti, dengan batasan-batasan yang telah ditentukan untuk memperoleh hasil dan kesimpulan mengenai rumusan masalah yang ada.

Proses analisis data dimulai dengan mengumpulkan data sekunder yaitu data kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Dr. Haryoto Lumajang yang terdiri dari: rasio likuiditas, rasio solvabilitas, rasio rentabilitas, *cost recovery rate* dan tingkat kemandirian, kemudian mengumpulkan data kinerja non keuangan yang berkenaan dengan nilai: BOR, TOI, BTO, ALOS, GDR dan NDR.

Hasil Penelitian dan Pembahasan

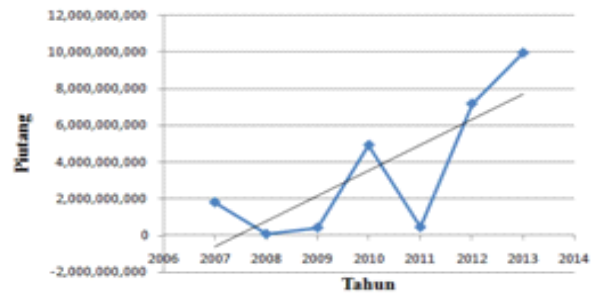
Analisis Kinerja Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang Sebelum dan Sesudah Badan Layanan Umum

Secara ringkas hasil analisis tren dari data keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum dapat dinyatakan sebagai berikut:



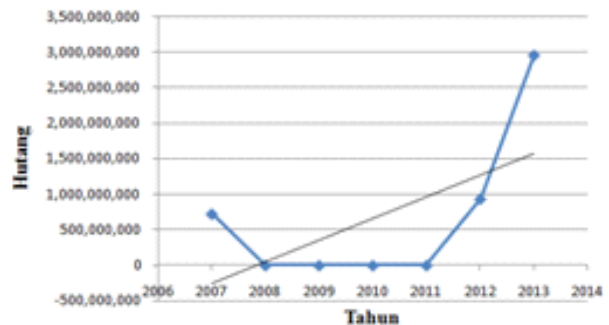
Gambar 1 Grafik Perkembangan Aktiva RSUD Dr. Haryoto Lumajang
 Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Berdasarkan grafik seperti yang terlihat pada gambar 1 dapat dinyatakan bahwa aktiva Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang baik sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 41.570.000.000,00 menjadi Rp. 73.460.000.000,00



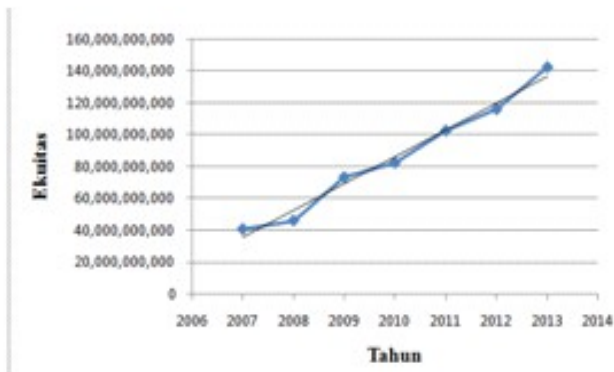
Gambar 2 Grafik Perkembangan Piutang RSUD Dr. Haryoto Lumajang
 Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Berdasarkan grafik seperti yang terlihat pada gambar 2 dapat dinyatakan bahwa piutang Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang baik sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 71.000.000,00 menjadi Rp. 414.000.000,00 untuk periode sebelum Badan Layanan Umum, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum dari Rp. 4.926.000.000,00 menjadi Rp. 9.946.000.000,00. Adanya peningkatan pada piutang ini lebih disebabkan adanya peningkatan piutang akibat pelayanan jaminan kesehatan masyarakat khususnya pada periode sesudah Badan Layanan Umum yang terus meningkat.



Gambar 3 Grafik Perkembangan Hutang RSUD Dr. Haryoto Lumajang
 Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

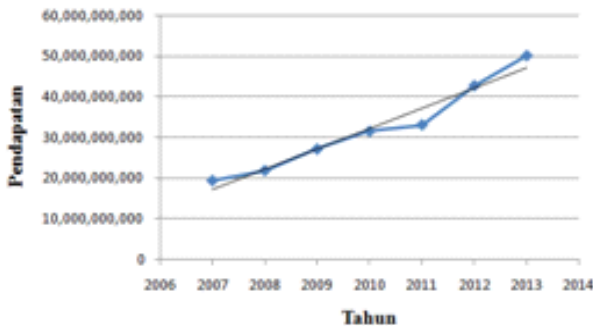
Berdasarkan grafik seperti yang terlihat pada gambar 3 dapat dinyatakan bahwa hutang Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang baik sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan, khususnya pada periode sesudah Badan Layanan Umum dari tanpa hutang menjadi Rp. 2.952.000.000,00. Adanya peningkatan pada hutang ini lebih disebabkan adanya peningkatan hutang pada pihak ketiga.



Gambar 4 Grafik Perkembangan Ekuitas RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

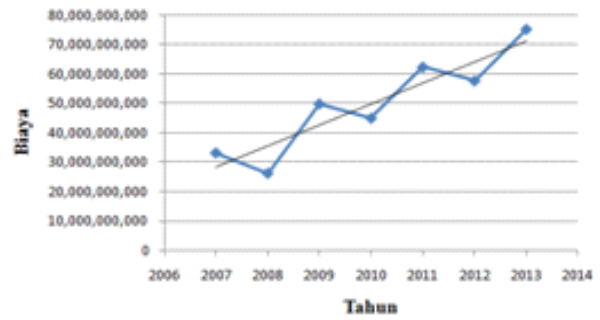
Berdasarkan grafik seperti yang terlihat pada gambar 4 dapat dinyatakan bahwa ekuitas/modal Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang baik sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 40.847.000.000,00 menjadi Rp. 73.460.000.000,00 untuk periode sebelum Badan Layanan Umum, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum dari Rp. 82.499.000.000,00 menjadi Rp. 142.379.000.000,00. Adanya peningkatan pada ekuitas/modal ini lebih disebabkan adanya tambahan dari APBD dan hutang dari pihak ketiga.



Gambar 5 Grafik Perkembangan Pendapatan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

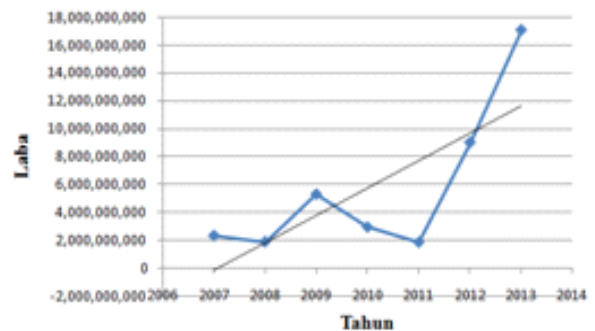
Berdasarkan grafik seperti yang terlihat pada gambar 5 dapat dinyatakan bahwa pendapatan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang baik sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 19.288.000.000,00 menjadi Rp. 27.071.000.000,00 untuk periode sebelum Badan Layanan Umum, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum dari Rp. 31.450.000.000,00 menjadi Rp. 50.123.000.000,00. Adanya peningkatan pada pendapatan ini lebih disebabkan adanya peningkatan jumlah pasien yang dilayani terutama pasien jaminan kesehatan masyarakat yang pada akhirnya bermuara pada peningkatan pendapatan rumah sakit.



Gambar 6 Grafik Perkembangan Biaya RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Berdasarkan grafik seperti yang terlihat pada gambar 6 dapat dinyatakan bahwa biaya Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang baik sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 33.383.000.000,00 menjadi Rp. 49.860.000.000,00 untuk periode sebelum Badan Layanan Umum, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum dari Rp. 44.992.000.000,00 menjadi Rp. 75.078.000.000,00. Adanya peningkatan pada biaya ini lebih disebabkan adanya peningkatan belanja langsung yang sebagian besar diperuntukkan bagi belanja barang dan jasa serta belanja pegawai.



Gambar 7 Grafik Perkembangan Laba RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang

Berdasarkan grafik seperti yang terlihat pada gambar 4.7 dapat dinyatakan bahwa laba Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang baik sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum cenderung mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 2.345.000.000,00 menjadi Rp. 5.310.000.000,00 untuk periode sebelum Badan Layanan Umum, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum dari Rp 2.955.000.000,00 menjadi Rp. 17.062.000.000,00. Adanya peningkatan pada laba ini menunjukkan bahwa Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang memperoleh pendapatan yang lebih besar dibandingkan dengan biaya yang harus dikeluarkan.

Indikator kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang dipaparkan dalam tabel 1 berikut ini:

Tabel 1 Perbandingan Kinerja Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang Sebelum dan Sesudah Implementasi Badan Layanan Umum

No	Indikator	Sebelum BLU (%)		Sesudah BLU (%)				Rerata Sblm BLU (%)	Rerata Sdhd BLU (%)	% Naik atau Turun
		2008	2009	2010	2011	2012	2013			
1.	Rasio Likuiditas									
	a. <i>Current Ratio</i>	0	0	0	0	2161,63	1114,63	0,00	819,07	819,07
	b. <i>Quick Ratio</i>	0	0	0	0	1778,14	944,07	0,00	680,55	680,55
	c. <i>Cash Ratio</i>	0	0	0	0	1009,11	301,76	0,00	327,72	327,72
2.	Rasio Solvabilitas									
	a. <i>Total Debt to Total Asset Ratio</i>	0	0	0	0	0,8	2,03	0,00	0,71	0,71
	b. <i>Total Debt to Equity Ratio</i>	0	0	0	0	0,8	2,07	0,00	0,72	0,72
3.	Rasio Rentabilitas	12,78	24,45	16,18	5,1	29,29	17,28	18,62	16,96	(1,66)
4.	<i>Cost Recovery Rate</i>	117,84	77,56	99,86	75,81	105,07	95,37	97,70	94,03	(3,67)
5.	Tingkat Kemandirian	82,49	54,29	69,9	53,07	74,18	66,76	68,39	65,98	(2,41)

Sumber: Laporan Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang, 2008-2013

Berdasarkan tabel 1 dapat diketahui gambaran mengenai kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang untuk periode baik sebelum maupun sesudah implementasi Badan Layanan Umum. *Pertama*, berkaitan dengan rasio likuiditas dimana rasio ini menunjukkan kemampuan suatu perusahaan untuk memenuhi kewajiban finansialnya yang segera harus dipenuhi. Suatu perusahaan yang mempunyai alat-alat likuid sedemikian besarnya sehingga mampu memenuhi segala kewajiban finansialnya yang segera harus terpenuhi, dikatakan bahwa perusahaan tersebut likuid dan sebaliknya apabila suatu perusahaan tidak mempunyai alat-alat likuid yang cukup untuk memenuhi segala kewajiban finansialnya yang segera harus terpenuhi dikatakan perusahaan tersebut *insolvent*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pada periode sebelum Badan Layanan Umum nilai rasio likuiditas yang diukur dengan indikator *Current Ratio*, *Quick Ratio* dan *Cash Ratio* diperoleh nilai rata-rata 0% untuk masing-masing rasio tersebut, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum diperoleh nilai rata-rata *Current Ratio* sebesar 819,07%, *Quick Ratio* sebesar 680,55% dan *Cash Ratio* sebesar 327,72%. Pada periode sebelum Badan Layanan Umum (2008 dan 2009) serta periode sesudah Badan Layanan Umum (2010 dan 2011) nilai rasio likuiditas bernilai 0%, hal ini disebabkan tidak adanya unsur hutang lancar dari pihak Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang kepada pihak lain. Tidak adanya hutang disebabkan adanya peraturan yang menyatakan bahwa rumah sakit tidak diperbolehkan untuk meminjam uang dari pihak lain, serta pada periode tersebut Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang mempunyai kemampuan finansial yang bagus sehingga tidak perlu meminjam uang kepada pihak lain. Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sanggup menyiapkan (menyetok uang) atau masih mempunyai cadangan keuangan selama 3 sampai 5 bulan ke depan untuk memenuhi biaya operasional rumah sakit. Baru pada periode sesudah Badan Layanan Umum (2012 dan 2013) perusahaan mencatatkan hutang lancar sebesar Rp. 933.000.000,00 dan Rp. 2.952.000.000,00. Adanya unsur hutang pada periode tersebut menyebabkan terjadinya peningkatan rasio likuiditas. Dalam hal ini, meskipun Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang menambah

jumlah hutang lancarnya, namun kemampuan aset yang dimiliki rumah sakit dalam menutup hutang lancar tersebut dinilai masih baik. Aset lancar Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang adalah sebesar Rp. 20.168.000.000,00 (tahun 2012) dan Rp. 32.094.000.000,00 (tahun 2013). Sehingga, dapat dinyatakan bahwa sesudah status Badan Layanan Umum, kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang yang dinilai dari rasio likuiditas mengalami peningkatan.

Kedua, berkaitan dengan rasio solvabilitas dimana rasio ini menunjukkan kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban finansialnya baik jangka pendek maupun jangka panjang apabila sekiranya perusahaan dilikuidasi. Suatu perusahaan yang *solvable* berarti bahwa perusahaan tersebut mempunyai aktiva atau kekayaan yang cukup untuk membayar semua hutang-hutangnya begitu pula sebaliknya perusahaan yang tidak mempunyai kekayaan yang cukup untuk membayar hutang-hutangnya disebut perusahaan yang *insolvent*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pada periode sebelum Badan Layanan Umum nilai rasio solvabilitas yang diukur dengan indikator *Total Debt to Total Asset Ratio* dan *Total Debt to Equity Ratio* diperoleh nilai rata-rata 0% untuk masing-masing rasio tersebut, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum diperoleh nilai rata-rata *Total Debt to Total Asset Ratio* sebesar 0,71% dan *Total Debt to Equity Ratio* sebesar 0,72%. Pada periode sebelum Badan Layanan Umum (2008 dan 2009) serta periode sesudah Badan Layanan Umum (2010 dan 2011) nilai rasio solvabilitas bernilai 0%, hal ini disebabkan tidak adanya unsur hutang dari pihak Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang kepada pihak lain. Tidak adanya hutang disebabkan karena adanya peraturan yang melarang rumah sakit meminjam uang dari pihak lain serta kemampuan rumah sakit dalam menyediakan dana cadangan yang cukup. Baru pada periode sesudah Badan Layanan Umum (2012 dan 2013) perusahaan mencatatkan hutang sebesar Rp. 933.000.000,00 dan Rp. 2.952.000.000,00. Sehingga, pada periode tersebut rasio solvabilitas mengalami peningkatan, yang berarti Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang mempunyai aktiva atau kekayaan yang cukup untuk membayar semua hutang-hutangnya. Berdasarkan hasil penelitian dapat diketahui bahwa sesudah status Badan Layanan Umum, kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang yang dinilai dari rasio solvabilitas mengalami peningkatan.

Ketiga, berkaitan dengan rasio rentabilitas dimana rasio ini menunjukkan kemampuan rumah sakit untuk memperoleh hasil usaha atau hasil kerja (pendapatan) dari layanan yang diberikan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rasio rentabilitas yang diukur dengan indikator *Sales Growth Rate* pada periode sebelum Badan Layanan Umum diperoleh nilai rata-rata sebesar 18,62%, sedangkan sesudah Badan Layanan Umum nilai rata-ratanya sebesar 16,96% sehingga terjadi penurunan sebesar 1,66%. Besar kecilnya nilai rasio *Sales Growth Rate* mencerminkan nilai pendapatan yang diperoleh Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang. Dalam hal ini, meskipun nilai rasio *Sales Growth*

Rate pada periode sesudah Badan Layanan Umum mengalami penurunan, namun apabila diamati nilai pendapatan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang terus mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 21.753.000.000,00 pada tahun 2008 meningkat menjadi Rp. 50.123.000.000,00 pada tahun 2013.

Keempat, berkaitan dengan *Cost Recovery Rate* dimana rasio ini menunjukkan kemampuan rumah sakit dalam memenuhi seluruh belanja fungsional dari pendapatan operasional. Pendapatan fungsional adalah pendapatan yang berasal dari pelayanan jasa yang diberikan oleh rumah sakit. Sedangkan yang dimaksud belanja fungsional disini adalah belanja yang digunakan untuk memenuhi kegiatan pelayanan jasa rumah sakit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rasio *Cost Recovery Rate* pada periode sebelum Badan Layanan Umum diperoleh nilai rata-rata sebesar 97,70%, sedangkan sesudah Badan Layanan Umum nilai rata-ratanya sebesar 94,03% sehingga terjadi penurunan sebesar 3,67%. Nilai *Cost Recovery Rate* yang baik adalah diatas 100% yang memberi makna bahwa pendapatan yang diperoleh sudah dapat menutupi semua biaya pengeluaran dan sudah memperoleh keuntungan. Besar kecilnya nilai rasio *Cost Recovery Rate* mencerminkan nilai pendapatan yang diperoleh Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang serta belanja fungsional yang dikeluarkan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang. Nilai pendapatan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang terus mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 21.753.000.000,00 pada tahun 2008 meningkat menjadi Rp. 50.123.000.000,00 pada tahun 2013, namun jumlah belanja fungsional Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang juga terus mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 18.459.000.000,00 pada tahun 2008 menjadi Rp. 52.554.600.000,00 pada tahun 2013. Peningkatan belanja fungsional yang besar inilah yang menjadi penyebab turunnya *Cost Recovery Rate*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa nilai *Cost Recovery Rate* masih berada dibawah 100% yang berarti bahwa tingkat pemulihan biaya terhadap pelayanan di rumah sakit masih belum tercapai, dalam hal ini pendapatan yang diperoleh belum mampu menutup biaya pelayanan.

Kelima, berkaitan dengan Tingkat Kemandirian yang menunjukkan kemampuan rumah sakit dalam memenuhi seluruh belanja operasional dari pendapatan operasional. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rasio Tingkat Kemandirian pada periode sebelum Badan Layanan Umum diperoleh nilai rata-rata sebesar 68,39%, sedangkan sesudah Badan Layanan Umum nilai rata-ratanya sebesar 65,98% sehingga terjadi penurunan sebesar 2,41%. Besar kecilnya nilai rasio Tingkat Kemandirian mencerminkan nilai pendapatan yang diperoleh Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang serta belanja operasional yang dikeluarkan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang. Nilai pendapatan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang terus mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 21.753.000.000,00 pada tahun 2008 meningkat menjadi Rp. 50.123.000.000,00 pada tahun 2013, namun jumlah belanja operasional Rumah Sakit Umum Daerah Dr.

Haryoto Lumajang juga terus mengalami peningkatan yaitu dari Rp. 26.370.000.000,00 pada tahun 2008 menjadi Rp. 75.078.000.000,00 pada tahun 2013. Peningkatan belanja operasional yang besar tidak diikuti dengan peningkatan pendapatan operasional yang signifikan inilah yang menjadi penyebab turunnya tingkat kemandirian rumah sakit.

Analisis Kinerja Non Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang Sebelum dan Sesudah Badan Layanan Umum

Penilaian kinerja rumah sakit pada tahap ini adalah penilaian pada aspek non keuangan. Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 penilaian kinerja dari aspek nonkeuangan dapat diukur melalui proses internal pelayanan. Menurut (Departemen Kesehatan RI, 2005 dalam Nofitasari, 2013) baik/buruknya pelayanan kesehatan yang diberikan oleh rumah sakit dapat diketahui dari beberapa indikator diantaranya BOR (*Bed Occupancy Rate*), TOI (*Turn Over Interval*), BTO (*Bed Turn Over*), ALOS (*Average Length of Stay*), GDR (*Gross Death Rate*) dan NDR (*Net Death Rate*).

Berdasarkan hasil penelitian berkaitan dengan indikator non keuangan pada Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang pada periode sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2 Perbandingan Kinerja Non Keuangan RSUD Dr. Haryoto Lumajang Sebelum dan Sesudah Implementasi Badan Layanan Umum

No	Indikator	Sebelum BLU (%)		Sesudah BLU (%)				Rerata Sblm BLU	Rerata Ssdh BLU	Kriteria Sblm BLU	Kriteria Ssdh BLU
		2008	2009	2010	2011	2012	2013				
1.	BOR,(%)	80,60	81,11	85,04	66,20	68,34	80,20	80,86	74,95	Baik	Baik
2.	TOI (hari)	0,40	1,45	1,45	1,50	1,35	0,78	0,92	1,27	Belum Baik	Baik
3.	BTO (kali)	50,20	50,20	92,99	80,15	84,94	92,51	50,20	87,65	Belum Baik	Belum Baik
4.	ALOS (hari)	2,84	2,84	4,17	3,04	2,65	2,92	2,84	3,20	Belum Baik	Baik
5.	GDR (%)	4,43	3,64	5,06	4,96	5,47	4,94	4,04	5,11	Baik	Belum Baik
6.	NDR (%)	1,45	0,82	2,10	1,45	1,58	1,49	1,14	1,66	Baik	Baik

Sumber: data sekunder, diolah 2015

Dari data diatas, dapat dinyatakan bahwa kinerja non keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang dinilai baik untuk indikator BOR ini baik pada periode sebelum Badan Layanan Umum maupun periode sesudah Badan Layanan Umum. Nilai BOR periode sebelum Badan Layanan Umum sebesar 80,86% dan periode sesudah Badan Layanan Umum sebesar 74,95%. Meskipun terjadi penurunan sesudah Badan Layanan Umum, nilai BOR terbukti tetap sesuai dengan kriteria/standar yang telah ditetapkan oleh Departemen Kesehatan Republik Indonesia yakni antara 60 – 85%. Nilai BOR yang baik tersebut juga mengindikasikan bahwa jumlah pasien yang dirawat tidak melebihi kapasitas tempat tidur yang tersedia pada Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang.

Indikator TOI Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang pada periode sebelum Badan Layanan Umum masih belum dapat dikategorikan baik karena belum memenuhi kriteria/standar yang ditetapkan untuk TOI sedangkan sesudah Badan Layanan Umum dapat

dikategorikan baik. Nilai TOI periode sebelum Badan Layanan Umum sebesar 0,92 hari dan periode sesudah Badan Layanan Umum sebesar 1,27 hari. Kriteria/standar untuk TOI adalah 1–3 hari dan dengan adanya Badan Layanan Umum Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang mampu mencapainya. Hal ini menunjukkan bahwa pemanfaatan tempat tidur di Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sudah efisien. Terbukti periode sesudah Badan Layanan Umum rata-rata hari dimana tempat tidur tidak digunakan adalah 1 hari, meskipun pada periode sebelum Badan Layanan Umum rata-rata hari tidak digunakannya tempat tidur adalah kurang dari 1 hari.

Berdasarkan tabel diatas, nilai BTO Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang pada periode sebelum Badan Layanan Umum maupun periode sesudah Badan Layanan Umum belum dapat dikatakan baik karena tidak memenuhi kriteria/standar yang telah ditetapkan untuk BTO. Menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia kriteria/standar yang baik untuk BTO ini adalah antara 40 sampai 50 kali. Apabila dilihat dari tahun ke tahun indikator BTO ini cenderung meningkat, pada tahun 2008 dan 2009 BTO Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang adalah 50 kali, 93 kali ditahun 2010, 80 kali ditahun 2011, 85 kali ditahun 2012, dan 93 kali ditahun 2013. Pada periode sesudah Badan Layanan Umum terjadi peningkatan BTO. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat efisiensi rata-rata pemakaian tempat tidur dalam setahun masih belum baik. Secara tidak langsung tingginya nilai BTO ini dipengaruhi oleh semakin banyaknya jumlah pasien rawat inap Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang, sebab rasio ini membandingkan antara jumlah pasien keluar (hidup dan mati) dibandingkan dengan jumlah tempat tidur, karena semakin banyaknya jumlah pasien maka semakin banyak juga jumlah pasien yang keluar. Selain itu, tidak baiknya indikator ini juga disebabkan karena jumlah tempat tidur di Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang tidak mengalami penambahan yang signifikan dari periode sebelum Badan Layanan Umum dengan periode sesudah Badan Layanan Umum. Meskipun demikian, untuk saat ini Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang telah mengupayakan perbaikan dengan melakukan penambahan jumlah tempat tidur.

ALOS dari Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang berada pada kriteria/standar yang belum baik. ALOS dapat dikategorikan belum baik pada periode sebelum Badan Layanan Umum maupun pada periode sesudah Badan Layanan Umum yaitu berkisar 3 hari. Kriteria/standar pengukuran kinerja pelayanan rumah sakit untuk ALOS adalah 6 – 9 hari. Karena ALOS ini menunjukkan berada pada kriteria/standar yang dapat dikatakan belum baik, hal ini berarti Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang dinilai belum memiliki efisiensi yang baik dan tidak dapat menggambarkan mutu pelayanan yang baik pula.

Menurut hasil wawancara kepada Bidang Medis (Drg. Saptadewi Erfi Herwati), Sub Bidang Pelayanan

Keperawatan (Ns. Bambang Heri Kartono), Bagian Umum (Drg. Kus Harianto) dan Bagian Keuangan (Dra. Feby Udiana) menyatakan bahwa keterbatasan sarana dan prasarana yang ada menyebabkan tingkat efisiensi pelayanan rumah sakit menjadi berkurang. Kenaikan tarif rumah sakit ditahun 2010 juga menyebabkan penurunan jumlah kunjungan pasien Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang, hal ini juga menyebabkan naik turunnya nilai BOR, TOI dan BTO rumah sakit. Naiknya nilai BOR, TOI, BTO dan ALOS tahun 2010-2011 dapat juga disebabkan adanya pengurangan jumlah tempat tidur pasien ditahun 2010-2011. Namun tingginya nilai GDR dan NDR tahun 2010-2011 menunjukkan bahwa mutu pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang belum dapat dikatakan baik. Hal ini disebabkan banyaknya kunjungan pasien, namun jumlah tempat tidur pasien terbatas, prosedur/alur pelayanan rumah sakit yang tidak berubah dari tahun 2008-2013, serta keterbatasan tenaga, sarana dan prasarana yang dimiliki Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang.

GDR Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang secara umum sudah bagus karena jumlah tersebut masih berada di dalam kriteria/standar untuk GDR, meskipun pada periode sesudah Badan Layanan Umum nilai GDR semakin besar. Berdasarkan Departemen Kesehatan Republik Indonesia dimana angka GDR Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang pada periode sebelum Badan Layanan Umum berada pada angka kurang dari 4,04%, sedangkan pada periode sesudah Badan Layanan Umum menjadi 5,11%. Apabila melihat lebih lanjut pada tabel 4.3, angka GDR pada Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang masih berada pada kriteria/standar pengukuran kinerja pelayanan rumah sakit.

Apabila melihat pada kriteria/standar yang telah ditetapkan Departemen Kesehatan Republik Indonesia, nilai NDR pada Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sudah memenuhi kriteria/standar tersebut. Karena kriteria/standar pengukuran kinerja pelayanan rumah sakit untuk NDR adalah tidak lebih dari 25 penderita untuk setiap 1000 penderita. Tetapi, apabila dilihat lebih lanjut, NDR di Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang ini pada periode sebelum Badan Layanan Umum sebesar 1,14% dan periode sesudah Badan Layanan Umum meningkat menjadi sebesar 1,66%. Secara umum, penyebab utama tingginya NDR ini hampir sama seperti kasus untuk GDR yaitu pelayanan perawatan yang dinilai telah memenuhi standar sehingga angka kematian menjadi rendah. Angka NDR ini lebih dapat mencerminkan kualitas pelayanan di Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang, sebab angka NDR ini didasarkan atas jumlah kematian diatas 48 jam, tidak seperti GDR yang mendasarkan jumlah kematian keseluruhan yang seringkali menimbulkan bias, sebab banyak diantaranya sebelum pelayanan maksimal diberikan bagi pasien dengan sakit keras yang baru dilarikan ke rumah sakit tetapi sebelum 48 jam pasien telah meninggal.

Menurut hasil wawancara kepada Bidang Medis (Drg. Saptadewi Erfi Herwati), Sub Bidang Pelayanan

Keperawatan (Ns. Bambang Heri Kartono), Bagian Umum (Drg. Kus Harianto) dan Bagian Keuangan (Dra. Feby Udiana) menyatakan bahwa kinerja pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang tahun 2009 belum dapat dikatakan baik, dapat disebabkan karena banyaknya pasien masuk, namun ketersediaan tempat tidur pasien terbatas, penyebab lain juga dapat dikarenakan prosedur pelayanan/alur pelayanan rumah sakit yang berbelit, serta keterbatasan tenaga, sarana dan prasarana yang dimiliki oleh rumah sakit. Faktor eksternal juga dapat menyebabkan tingginya nilai GDR dan NDR, misalnya terlambatnya waktu berobat pasien ke rumah sakit sehingga saat datang di rumah sakit kondisi penyakitnya sudah kronis, maka meskipun dengan perawatan yang baik serta sarana dan prasarana yang memadai belum tentu bisa menyembuhkan penyakit pasien karena kondisi pasien yang parah, terkadang sulit untuk disembuhkan. Suatu penyakit yang sudah kronis penyembuhannya bertahap dan terkadang memiliki tingkat resiko kematian yang tinggi.

Kinerja rumah sakit Badan Layanan Umum sangat ditentukan oleh skala kegiatan ekonomi daerah yang bersangkutan. Bagi daerah yang memiliki skala kegiatan ekonomi tinggi, tentunya akan memiliki kinerja yang tidak dapat disejajarkan dengan daerah yang skala ekonominya lebih rendah. Pengukuran kinerja harus bersifat berkelanjutan sebagai upaya menciptakan perbaikan maupun peningkatan pelayanan. Meningkatnya pengetahuan masyarakat tentang pelayanan kesehatan juga turut berperan dalam menilai kinerja pelayanan rumah sakit Badan Layanan Umum. Selain itu, kalangan industri memandang jasa pelayanan kesehatan sebagai peluang bisnis yang cukup menjanjikan. Persaingan dalam industri jasa pelayanan kesehatan pun meningkat, namun tetap dengan tujuan peningkatan pelayanan kesehatan kepada masyarakat. Berkaitan dengan implementasi Badan Layanan Umum, selain harus melalui masa-masa adaptasi, rumah sakit sendiri pun nampaknya tidak dapat dilepaskan dari subsidi pemerintah daerah. Apalagi bila dibandingkan dengan biaya per unit layanan, tarif yang berlaku di hampir semua rumah sakit daerah selalu berada di bawah unit cost. Ini berarti tanpa subsidi rumah sakit akan mengalami kesulitan finansial. Tanpa subsidi, rumah sakit akan memberlakukan tarif minimal sama dengan unit cost agar mampu bertahan menyelenggarakan layanan kesehatan.

Kesimpulan dan Keterbatasan

Kesimpulan

Berdasarkan uraian-uraian yang telah diungkapkan pada pembahasan, maka dapat diambil beberapa kesimpulan sebagai jawaban atas pokok permasalahan yang diajukan dalam penelitian ini, yaitu:

Berdasarkan analisis trend dapat diketahui bahwa nilai aktiva, piutang, hutang, ekuitas, pendapatan, biaya dan laba Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sesudah implementasi Badan Layanan Umum mengalami cenderung peningkatan. Kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Daerah

Dr. Haryoto Lumajang sesudah implementasi Badan Layanan Umum mengalami peningkatan dibandingkan sebelum implementasi Badan Layanan Umum pada aspek likuiditas dan solvabilitas. Sedangkan rentabilitas, *cost recovery rate* dan tingkat kemandirian mengalami penurunan sesudah implementasi Badan Layanan Umum dibandingkan dengan sebelum implementasi Badan Layanan Umum.

Kinerja non keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang sesudah implementasi Badan Layanan Umum relatif sama apabila dibandingkan dengan sebelum implementasi Badan Layanan Umum. Dalam hal ini nilai BOR, TOI dan NDR sama-sama telah memenuhi kriteria/standar pengukuran kinerja pelayanan rumah sakit seperti ketentuan dari Departemen Kesehatan Republik Indonesia. Sehingga kinerja aspek tersebut dinilai baik. Sedangkan pada BTO, ALOS dan GDR sesudah implementasi Badan Layanan Umum dinilai masih belum memenuhi kriteria/standar pengukuran kinerja pelayanan rumah sakit seperti ketentuan dari Departemen Kesehatan Republik Indonesia dan kinerja aspek tersebut dinilai belum baik.

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan sebagai berikut:

Ketersediaan data atau informasi mengenai kinerja non keuangan/kinerja pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang hanya dilaporkan dalam Standar Pelayanan Minimal (SPM), untuk itu dalam penelitian ini kinerja non keuangan/kinerja pelayanan Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang hanya diidentifikasi berdasarkan Standar Pelayanan Minimal (SPM).

Penelitian ini hanya menggunakan pihak internal saja sebagai informan tanpa melibatkan pihak eksternal seperti pasien/keluarga pasien, sehingga informasi yang diperoleh masih sebatas dari pihak internal Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang.

Pada penelitian ini terdapat rasio yang bernilai nol yaitu rasio likuiditas dan solvabilitas, sehingga bagi penelitian selanjutnya sebaiknya rasio tersebut tidak digunakan dalam analisis.

Daftar Pustaka

- Candri, Carolina. 2007. *Analisis Kinerja Keuangan Badan Layanan Umum dan Penentuan Status Subjek Pajaknya*. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Departemen Kesehatan Republik Indonesia. 2005. *Buku Petunjuk Pengisian, Pengelolaan dan Penyajian Data Rumah Sakit*. Jakarta: Penerbit Dikjen Bina Pelayanan Medik.
- Meidyawati. 2011. *Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) pada Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi*. Bukittinggi.
- Nofitasari, Dwi. 2013. *Analisis Kinerja UPT Rumah Sakit Paru Jember Sebelum dan Sesudah Badan Layanan Umum (BLU)*. Tidak Dipublikasikan. Skripsi. Jember: Universitas Jember.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang *Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah*.

Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang. 2014. *Buku Profil Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang*. Lumajang: Badan Penerbit Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Haryoto Lumajang.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang *Perbendaharaan Negara*.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*.

Waluyo, Indarto. 2011. *Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru Dalam Pengelolaan Keuangan Di Satuan Kerja Pemerintah*. Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia, Vol. IX (2): 1-15.

