

# **Analisis Kinerja Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Bengkalis Sebelum Dan Sesudah Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD)**

RENI FARWITAWATI

Universitas Lancang Kuning Pekanbaru  
Jln. Yos Sudarso KM 08 Rumbai Telp. (0761) 52581  
E-mail : reni@unilak.ac.id

**Abstract:** This study aims to measure and analyze financial performance at Regional Hospital of Bengkalis before and after the implementation of the Financial Management Pattern of the Regional Public Service Agency (PPK-BLUD), which was the period 2013-2018. The financial ratios measured and analyzed in this study were liquidity ratio, activity ratio, profitability ratio, and capital structure ratio. This study used quantitative research method. Financial performance before the implementation of PPK-BLUD were analyzed and compared to financial performance after the implementation of PPK-BLUD using paired sample t-test to examine each variable. The result indicates that there are no differences in financial performance before and after the implementation of PPK-BLUD. This is due to Bengkalis Regional Hospital has not been able to utilize the flexibility provided by PPK-BLUD optimally.

**Keywords:** *PPK-BLUD, financial performance, RSUD*

Reformasi undang-undang keuangan negara di Indonesia membawa beberapa perubahan dalam sistem pengelolaan keuangan negara, salah satunya adalah munculnya model pengelolaan keuangan baru yang ditujukan kepada instansi pemerintah yang bertujuan menghasilkan barang dan/ atau jasa kepada masyarakat secara langsung, model pengelolaan keuangan tersebut adalah Badan Layanan Umum/ Daerah (BLU/D). Pasal 1 ayat 2 Peraturan Pemerintah RI Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum menyatakan bahwa, 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 PP ini, sebagai pengecualian dari ketentuan

pengelolaan keuangan negara pada umumnya.

Salah satu penyebab munculnya pola Badan Layanan Umum (BLU) karena adanya pandangan bahwa instansi pemerintah, sebagai penyedia layanan masyarakat selama ini tidak diberikan keleluasaan dalam melakukan pengelolaan keuangan. Seluruh pendapatan institusi harus disetorkan terlebih dahulu ke kas negara sebagai PNPB kemudian instansi mengajukan rencana anggaran untuk dapat mencairkan dana tersebut. Sehingga terdapat asumsi yang mengatakan bahwa ada banyak potensi pemasukan yang seharusnya dapat langsung digunakan untuk pengelolaan instansi terkait tidak dapat dimaksimalkan.

Sesuai dengan pasal 2 Peraturan Pemerintah RI Nomor 23 Tahun 2005, BLU bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan

prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis yang sehat.

Pasal 1 ayat 1 Permendagri 79/2018 mendefinisikan Badan Layanan Umum Daerah yang selanjutnya disingkat BLUD adalah sistem yang diterapkan oleh unit pelaksana teknis dinas/ badan daerah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat yang mempunyai fleksibilitas dalam pola pengelolaan keuangan sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan daerah pada umumnya. Pasal 1 ayat 1 undang-undang nomor 44 tahun 2009 tentang rumah sakit, mendefinisikan rumah sakit sebagai institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan perorangan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan dan gawat darurat. Pasal 7 ayat 3 UU tersebut, dijelaskan juga rumah sakit yang didirikan oleh pemerintah maupun pemerintah daerah harus dikelola dengan pengelolaan Badan Layanan Umum (BLU) atau Badan Layanan Umum Daerah (BLUD).

Permendagri 79/2018 sebagai pedoman dalam pengelolaan keuangan BLUD, mengatur implementasi pengelolaan keuangan BLUD bagi SKPD yang menerapkan BLUD. Peraturan tersebut secara jelas mengatur pengelolaan keuangan BLUD mulai dari asas dan tujuan, persyaratan unit organisasi yang akan menerapkan pengelolaan BLUD, tata kelola organisasi, standar pelayanan minimal, perencanaan strategis organisasi, penganggaran, pelaksanaan anggaran, hingga pelaporan pertanggung-jawaban dan evaluasi kinerja. Peraturan tersebut mengamanatkan untuk melakukan evaluasi dan penilaian kinerja BLUD setiap tahun.

Dalam Permendagri 79/2018 pasal 37 yang intinya menyatakan bahwa ada Surat pernyataan kesanggupan BLUD untuk meningkatkan kinerja sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 huruf a ditandatangani oleh Kepala Unit Pelaksana Teknis Dinas/Badan Daerah dan diketahui oleh kepala SKPD. Pada kenyataannya di

lapangan masih ditemukan beberapa kasus mengenai kinerja rumah sakit yang telah berstatus BLU/D tidak menunjukkan kenaikan kinerja baik dari segi keuangan maupun non keuangan. Pada RSUD Dr.Moh Anwar Sumenep dikutip dari halaman resmi [www.ombudsman.go.id](http://www.ombudsman.go.id) Tanggal 15 April 2016 dalam artikel yang berjudul "Pelayanan Rumah Sakit Sumenep Dapat Atensi Ombudsman RI" ditulis bahwa buruknya pelayanan RSUD Dr Moh Anwar milik Pemerintah Kabupaten Sumenep yang telah menjadi BLUD mendapat perhatian dari pihak ombudsman RI.

Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Bengkalis merupakan rumah sakit milik Pemerintah Daerah Kabupaten Bengkalis yang telah menerapkan pengelolaan keuangan BLUD sejak Januari 2016 berdasarkan Surat Keputusan Bupati Bengkalis Nomor 530/KPTS/XII/2014 tanggal 29 Desember 2014 tentang penetapan RSUD Bengkalis sebagai BLUD. PPK-BLUD memberikan peluang bagi RSUD untuk bertindak lebih responsif dan agresif dalam menghadapi tuntutan masyarakat dan eskalasi perubahan yang cepat dibidang kesehatan dengan cara melaksanakan prinsip-prinsip ekonomi yang efektif dan efisien, namun tidak meninggalkan jati dirinya dalam mengemban misi sosial untuk memenuhi kebutuhan pelayanan kesehatan publik. Untuk itu salah satu strategi yang digunakan adalah dengan cara meningkatkan kualitas layanan kesehatan. Tetapi yang menjadi polemik saat ini adalah adanya rekomendasi turun kelas (Tipe) RSUD dari kelas B menjadi Kelas C. Turun kelas tersebut merupakan rekomendasi dari Kementerian Kesehatan RI.

Perubahan organisasi adalah suatu proses dimana organisasi tersebut berpindah dari keadaannya yang sekarang menuju ke masa depan yang diinginkan untuk meningkatkan efektifitas organisasinya. Winardi (2005) menyatakan bahwa perubahan organisasi

adalah tindakan beralihnya sesuatu organisasi dari kondisi yang berlaku kini menuju ke kondisi masa yang akan datang menurut yang diinginkan guna meningkatkan efektivitasnya. Anne Maria (1998) dalam Winardi (2005) juga berpendapat bahwa perubahan organisasi adalah suatu tindakan menyusun kembali komponen-komponen organisasi untuk meningkatkan efisiensi dan efektifitas organisasi. Pada dasarnya semua perubahan yang dilakukan mengarah pada peningkatan efektifitas organisasi dalam menyesuaikan diri terhadap perubahan lingkungan serta perubahan perilaku anggota organisasi (Robbins, 2006). Perubahan dalam organisasi merupakan hal yang tidak dapat dihindari, perubahan ini diperlukan untuk menyesuaikan tujuan organisasi dengan perkembangan zaman. Menurut Lapsley dan Pallot (2000) perubahan kebijakan akuntansi menjadi kunci utama yang mendorong efisiensi ekonomi di sektor publik.

Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) adalah pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat (Suryaningsih, 2015). Yang dimaksud dengan praktek bisnis yang sehat adalah penyelenggaraan fungsi organisasi berdasarkan kaidah-kaidah manajemen yang baik dalam rangka pemberian layanan yang bermutu dan berkesinambungan. PPK-BLUD bertujuan untuk meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat untuk mewujudkan penyelenggaraan tugas-tugas pemerintah dan/atau pemerintah daerah dalam memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.

Adanya desentralisasi dan otonomi daerah dengan berlakunya UU tentang Pemerintahan Daerah (UU No. 32 Tahun 2004, terakhir diubah dengan UU No. 12 Tahun 2008), UU No.33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan

Daerah, serta Kepmendagri No. 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Umum Penyusunan APBD, kemudian PP No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, dan Permendagri No. 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah, membuat rumah sakit pemerintah daerah harus melakukan banyak penyesuaian khususnya dalam pengelolaan keuangan maupun penganggarannya, termasuk penentuan biaya.

Dengan terbitnya PP No. 23 Tahun 2005, rumah sakit pemerintah daerah mengalami perubahan menjadi BLU. Perubahan ini berimbas pada pertanggungjawaban keuangan tidak lagi kepada Departemen Kesehatan tetapi kepada Departemen Keuangan, sehingga harus mengikuti standar akuntansi keuangan yang pengelolaannya mengacu pada prinsip-prinsip akuntabilitas, transparansi dan efisiensi. Anggaran yang akan disusun pun harus berbasis kinerja (sesuai dengan Kepmendagri No. 29 Tahun 2002).

Implementasi penilaian kinerja Badan Layanan Umum (BLU) dilakukan oleh Badan Pengawas atas aspek keuangan dan non keuangan, minimal satu tahun sekali. Pada hasil evaluasi diharapkan dapat mengukur tingkat pencapaian BLU dari RBA. Untuk kinerja keuangan dapat diukur dari pencapaian indikator-indikator keuangan yang telah ditetapkan pada perencanaan (Rencana Strategi Bisnis). Indikator ini tidak selalu berbicara mengenai berapa pendapatan yang bisa diperoleh BLU dalam melayani masyarakat, namun juga seberapa efisien proses yang dilakukan. Selain faktor itu, ada juga data atau dokumen dari hasil pemeriksaan kinerja atas efektivitas pengelolaan pelayanan masyarakat yang diperiksa oleh Badan Pengawas.

Pedoman penilaian kinerja BLU Bidang Layanan Kesehatan adalah

Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor 36/PB/Tahun 2016. Adapun ruang lingkup penilaian kinerja BLU meliputi penilaian aspek keuangan dan pelayanan.

Menurut KEPMENKES Nomor 1164/MENKES.SK/X/2007 tentang Pedoman Penyusunan Rencana Anggaran Bisnis dan Anggaran Rumah Sakit Badan Layanan Umum, kinerja keuangan merupakan salah satu dimensi pengukuran dari mekanisme pengukuran kinerja BLU dan BLUD.

Penilaian aspek keuangan adalah penilaian kinerja BLU berdasarkan analisis data laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mengenai pengelolaan keuangan BLU. Berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor Per-34/PB/2014 tentang pedoman penilaian kinerja Badan Layanan Umum bidang layanan kesehatan, penilaian rasio keuangan meliputi:

- 1) Rasio kas (*Cash Ratio*), yang digunakan untuk melihat perbandingan antara kas dan setara kas dengan kewajiban jangka pendek.

$$\text{Rasio Kas} = \frac{\text{Kas Dan Setara Kas}}{\text{Kewajiban Jangka Pendek}} \times 100\%$$

- 2) Rasio lancar (*Current Ratio*), yang digunakan untuk melihat perbandingan antara aset lancar dengan kewajiban jangka pendek.

$$\text{Rasio Lancar} = \frac{\text{Aset Lancar}}{\text{Kewajiban Jangka Pendek}} \times 100\%$$

- 3) Periode penagihan piutang (*Collecting Period*), yang digunakan untuk melihat perbandingan antara piutang usaha dengan pendapatan usaha dalam satu tahun.

$$\text{Rasio Penagihan Piutang} = \frac{\text{Piutang Usaha} \times 360}{\text{Pendapatan Usaha}} \times 1 \text{ hari}$$

- 4) Perputaran aset tetap (*Fixed Asset Turn Over*), yang digunakan untuk melihat perbandingan antara pendapatan operasional dengan aset tetap.

$$\text{Perputaran Aset Tetap} = \frac{\text{Pendapatan Operasional}}{\text{Aset Tetap}} \times 100\%$$

- 5) Imbalan atas aset tetap (*Return on Fixed Asset*), untuk melihat perbandingan antara surplus/defisit sebelum pos keuntungan/kerugian, tidak termasuk pendapatan investasi yang bersumber dari APBN, ditambah biaya penyusutan, dengan nilai perolehan aset tetap tidak termasuk konstruksi dalam pengerjaan.

$$\text{Imbalan Atas Aset Tetap} = \frac{\text{Surplus atau Defisit Sebelum Pos Keuntungan Atau Kerugian}}{\text{Aset Tetap}} \times 100\%$$

- 6) Imbalan ekuitas (*Return on Equity*), yang digunakan untuk melihat perbandingan antara surplus/defisit sebelum pos keuntungan/kerugian, tidak termasuk pendapatan investasi yang bersumber dari APBN, ditambah biaya penyusutan, dengan ekuitas setelah dikurangi surplus/defisit tahun berjalan.

$$\text{Imbalan Ekuitas} = \frac{\text{Surplus atau Defisit Sebelum Pos Keuntungan Atau Kerugian}}{\text{Ekuitas}} \times 100\%$$

- 7) Perputaran persediaan (*Inventory Turn Over*), yang digunakan untuk melihat perbandingan antara jumlah total persediaan dengan pendapatata usaha.

$$\text{Perputaran Persediaan} = \frac{\text{Total Persediaan} \times 365}{\text{Pendapatan BLU}} \times 1 \text{ hari}$$

- 8) Rasio PNBPN terhadap Biaya Operasional, yang digunakan untuk melihat perbandingan antara penerimaan PNBPN dengan biaya operasional;

$$\text{Rasio PNBPN terhadap Biaya Operasional} = \frac{\text{Pendapatan PNBPN}}{\text{Biaya Operasional}} \times 100\%$$

- 9) Rasio Biaya Subsidi, yang digunakan untuk melihat perbandingan antara jumlah subsidi biaya pasien dengan pendapatan BLU.

$$\frac{\text{Rasio Biaya Subsidi}}{\text{Jumlah Subsidi Biaya Pasien}} \times 100\% = \frac{\text{Pendapatan BLU}}{\text{Pendapatan BLU}}$$

## METODE

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu metode penelitian deskriptif dengan menggunakan pendekatan kuantitatif. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer berupa hasil wawancara terstruktur kepada pihak manajemen rumah sakit mengenai kondisi rumah sakit secara umum serta strategi yang dilakukan RSUD untuk meningkatkan kinerjanya setelah BLUD. Data sekunder berupa laporan keuangan rumah sakit sebelum dan setelah menerapkan PPK-BLUD. Dengan tanggal penetapan PPK-BLUD yaitu tahun 2016 sebagai batas periode sebelum dan setelah penerapan PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu. Teknik analisa data yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuantitatif dengan pengujian statistik menggunakan uji prasyarat penelitian yaitu Uji normalitas Kolmogorov-Smirnov Test dan Uji hipotesis dengan menguji mean menggunakan uji Paired Sample T Test for mean.

## HASIL

### Analisis Rencana Bisnis Dan Anggaran

Pelaksanaan anggaran atau penyerapan anggaran di RSUD Bengkulu menyangkut pelaksanaan program dan kegiatan yang sudah disusun serta pembelanjaan baik belanja pegawai, belanja barang dan jasa, maupun belanja modal. RSUD Bengkulu memperoleh pendapatan dari dua sumber, yakni dari APBD dan pendapatan rumah sakit sendiri. Rumah sakit menggunakan anggaran BLUD untuk membiayai semua kegiatan operasional, sedangkan anggaran APBD untuk keperluan gaji pegawai yang berstatus PNS dan belanja yang berhubungan dengan pembangunan fisik rumah sakit.

Realisasi anggaran pendapatan dan belanja RSUD Bengkulu tahun 2013-2018 dapat dilihat pada Lampiran 10. Realisasi

Pendapatan sebelum implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu rata-rata sebesar 167,33% dari anggarannya, sedangkan setelah implementasi PPK-BLUD mencatatkan rata-rata sebesar 84,47% dari anggarannya. Hal ini menunjukkan setelah mengimplementasikan PPK-BLUD RSUD Bengkulu tidak dapat meningkatkan pendapatannya.

Realisasi anggaran belanja pada RSUD Bengkulu sebelum mengimplementasikan PPK-BLUD rata-rata berada pada nilai 91,79% dari anggarannya. Sedangkan setelah implementasi PPK-BLUD realisasi anggaran belanja rata-rata sebesar 82,87%. Hal ini menunjukkan rumah sakit belum dapat mengefisiensikan belanja barang dan jasa setelah mengimplementasikan PPK-BLUD, yang disebabkan karena RSUD Bengkulu belum melakukan analisis biaya satuan (*Unit Cost*).

### Analisis Rasio Keuangan

Rasio keuangan yang digunakan dalam penelitian ini mengacu pada Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-34/PB/2014 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Badan Layanan Umum Bidang Layanan Kesehatan.

### Analisis Rasio Keuangan Sebelum Implementasi PPK-BLUD

Pengukuran rasio keuangan pada RSUD Bengkulu sebelum mengimplementasikan PPK-BLUD dapat dilihat pada Lampiran. Tabel 5.1 memperlihatkan hasil pengukuran rasio keuangan sebelum implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu Periode 2013-2015.

Tabel 1. Rasio Keuangan Sebelum Implementasi PPK-BLUD

Rasio	2013	2014	2015
Rasio Kas	1,00	0,10	0,03
Rasio Lancar	3411,05	60,22	67,21
Rasio Perputaran Aset	0,08	0,17	0,32
Rasio Perputaran Persediaan	0,45	0,33	0,44
Rasio Imbalan Atas Aset Tetap	-0,27	-0,21	-0,81
Rasio Ekuitas	-0,25	-0,19	-0,65

Sumber : Diolah dari Laporan Keuangan Periode 2013-2015

#### Rasio Kas

Rasio Kas pada tiga tahun amatan cenderung berfluktuatif, terjadi penurunan nilai rasio kas pada tahun 2014 dibandingkan tahun 2013 dan terjadi penurunan kembali pada tahun 2015 dibandingkan tahun 2014. Secara umum dapat disimpulkan bahwa nilai rasio kas sebelum implementasi PPK-BLUD berada pada kondisi tidak baik.

#### Rasio Lancar

Rasio Lancar pada tahun 2013-2014 cenderung menurun dikarenakan nilai kewajiban jangka pendek yang menurun pada periode tersebut, hal ini disebabkan pada tahun 2014 adalah masa transisi, masa peralihan dari kas ke akrual. Sedangkan pada tahun 2015 terjadi kenaikan rasio lancar dikarenakan nilai kewajiban jangka pendek yang meningkat dibandingkan tahun 2014. Akan tetapi nilai rasio lancar tersebut berada pada kondisi yang baik.

#### Rasio Perputaran Aset Tetap

Rasio perputaran aset tetap pada tiga tahun amatan cenderung berfluktuasi. Kondisi ini menunjukkan bahwa rumah sakit belum dapat mengelola aset tetapnya dengan baik.

#### Rasio Perputaran Persediaan

Rasio perputaran persediaan pada RSUD Bengkulu berada dibawah 30 hari pada tiga tahun amatan. Kondisi ini memiliki risiko kekurangan persediaan bagi rumah sakit. Hal ini dikarenakan rumah sakit belum

memiliki pedoman pengelolaan persediaan yang baik.

#### Rasio Imbalan atas Aset Tetap

Nilai Imbalan atas aset tetap menurun pada periode 2013-2014, dan sedikit meningkat pada tahun 2015. Penurunan terjadi pada tahun 2015 dengan nilai rasio imbalan atas aset tetap menunjukkan hasil negatif (-0,81%) karena rumah sakit mencatatkan defisit tahun berjalan sebesar Rp 72.624.351.551,00. Rasio imbalan atas aset tetap berada pada kondisi tidak baik, dalam tiga tahun amatan karena bernilai dibawah 1%.

#### Rasio Imbalan atas Ekuitas

Rasio imbalan atas Ekuitas juga mengalami kondisi yang sama dengan rasio imbalan atas aset tetap dikarenakan adanya defisit tahun berjalan yang terjadi pada tahun 2015. Nilai rasio imbalan atas ekuitas dalam kondisi yang tidak baik karena bernilai di bawah 1%.

#### Analisis Rasio Keuangan Setelah Implementasi PPK-BLUD

Pengukuran rasio keuangan pada RSUD Bengkulu setelah mengimplementasikan PPK-BLUD dapat dilihat pada Lampiran. Tabel 5.2 memperlihatkan hasil pengukuran rasio keuangan setelah implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu Periode 2016-2018.

Tabel 2 : Rasio Keuangan Setelah Implementasi PPK-BLUD

Rasio	2016	2017	2018
Rasio Kas	0,04	0,01	1,65
Rasio Lancar	4,18	0,92	4,42
Rasio Perputaran Aset	0,32	0,20	0,52
Rasio Perputaran Persediaan	0,44	0,52	0,18
Rasio Imbalan Atas Aset Tetap	-0,67	-0,61	-0,58
Rasio Ekuitas	-0,55	-0,57	-0,46

Sumber : Diolah dari Laporan Keuangan Periode 2016-2018

### Rasio Kas

Nilai rasio kas pada tahun 2016 setelah mengimplementasikan PPK-BLUD terus meningkat. Nilai rasio kas semakin meningkat pada tahun 2018 dikarenakan sudah mulai diterapkannya standar akuntansi keuangan pada rumah sakit, nilai rasio kas pada periode 2018 memiliki nilai yang baik karena rendahnya kewajiban jangka pendek yang dimiliki dibandingkan dengan kas yang dimilikinya.

### Rasio Lancar

Nilai rasio lancar pada tahun 2016 cukup tinggi tetapi belum memenuhi skor maksimal yang ditetapkan dalam Per-34/PB/2014. Sedangkan pada tahun 2017 nilai rasio lancar menurun/ rendah yang menunjukkan bahwa rumah sakit memiliki risiko gagal bayar yang tinggi terhadap krediturnya. Dalam Per-34/PB/2014 rasio lancar diberikan skor maksimal jika berada di atas 600%, seperti yang terlihat pada tahun 2018.

### Rasio Perputaran Aset Tetap

Rasio perputaran aset tetap pada RSUD Bengkulu mengalami penurunan pada tahun 2017 dibanding tahun sebelumnya tetapi pada tahun 2018 rasio perputaran aset tetap mengalami kenaikan yaitu 51,98%. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit dapat dengan baik mengelola aset yang dimilikinya untuk mendapatkan pendapatan.

### Rasio Perputaran Persediaan

Rasio perputaran persediaan pada RSUD Bengkulu cenderung semakin cepat tiap tahun. Hal ini berakibat adanya risiko kehabisan persediaan pada rumah sakit. Rasio perputaran persediaan ideal jika berada di antara 30-35 hari. Hal ini disebabkan RSUD Bengkulu belum memiliki pedoman pengelolaan persediaan yang memadai dan belum memiliki pedoman pengadaan barang dan jasa sendiri.

### Rasio Imbalan atas Aset Tetap

Rasio imbalan atas aset tetap pada RSUD Bengkulu menurun pada tahun 2016 dibandingkan pada tahun 2015 (sebelum PPK-BLUD), hal ini menunjukkan bahwa

rumah sakit belum efisien dalam mengelola beban yang dikeluarkan untuk kegiatan operasional rumah sakit sehingga mencatatkan defisit tahun berjalan. Kenaikan terjadi pada tahun 2018 dengan nilai rasio imbalan atas aset tetap masih menunjukkan hasil negatif (-57,63%) karena rumah sakit masih mengalami defisit tahun berjalan. Rasio imbalan atas aset tetap masih berada pada kondisi tidak baik, dalam tiga tahun amatan setelah PPK-BLUD karena bernilai dibawah 1%.

### Rasio Imbalan atas Ekuitas

Rasio Imbalan atas Ekuitas pada RSUD Bengkulu memiliki tren yang sama dengan rasio imbalan atas aset tetap. Yakni menurun pada tahun 2017 dibandingkan dari tahun 2016 dikarenakan rumah sakit mencatatkan defisit tahun berjalan, dan kemudian meningkat pada tahun 2018. Pada tahun 2018 rasio imbalan atas ekuitas berada pada kondisi tidak baik karena bernilai dibawah 8%, yakni mencatatkan nilai -45,79%.

### Penilaian Kinerja Keuangan Menurut Per-34/PB/2014

Penilaian kinerja keuangan pada RSUD Bengkulu dilakukan dengan memberikan skor kepada setiap output rasio yang dihasilkan dalam analisis rasio, sehingga dapat diklasifikasikan kriteria kinerjanya seperti yang terdapat pada Per-34/PB/2014.

### Kinerja Keuangan Sebelum Implementasi PPK-BLUD

Tabel hasil penilaian kinerja keuangan menurut Per-34/PB/2014 sebelum implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu. Nilai kinerja keuangan sebelum implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu mengalami fluktuasi pada tiga tahun amatan. Nilai kinerja tertinggi terdapat pada tahun 2005 sebesar 60,88, yang kemudian menurun pada tahun 2006 (56,76) dan menurun lagi pada tahun 2007 (55,88) dan baru meningkat pada tahun 2008 yang mencatatkan nilai 57,94. Penurunan pada tahun 2006 dan 2007

disebabkan nilai rasio imbalan atas aset tetap yang sangat rendah karena perusahaan mencatatkan defisit tahun berjalan (diluar pendapatan APBN).

Tabel 3 : Penilaian Kinerja Keuangan Sebelum Implementasi PPK-BLUD

Rasio	Maks. Skor	2013	2014	2015
Rasio Kas	2	1,5	0	0,25
Rasio Lancar	2,5	2,5	0	2,5
Rasio Perputaran Aset	2	0,5	1,5	2
Rasio Perputaran Persediaan	2	0	0	0
Rasio Imbalan Atas Aset Tetap	2	0	0	0
Rasio Ekuitas	2	0	0	0
Total Skor	12,5	3,5	1,5	4,75
Kinerja Per-34		28,00	12,00	38,00
Kriteria Kinerja		CC	C	B

Sumber : Data Sekunder yang diolah, 2020

Pada tiga tahun amatan sebelum implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu mendapatkan kriteria kinerja rata-rata 26,00 = buruk (CC). Sebelum implementasi PPK-BLUD terdapat 4 rasio keuangan yang belum mendapatkan nilai maksimal yaitu pada rasio kas, rasio perputaran persediaan, imbalan atas aset tetap, dan imbalan atas ekuitas.

#### Kinerja Keuangan Setelah Implementasi PPK-BLUD

Tabel 4 menunjukkan hasil penilaian kinerja keuangan menurut Per-34/PB/2014 setelah implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu.

Tabel 4 .Penilaian Kinerja Keuangan Setelah Implementasi PPK-BLUD

Rasio	Maks. Skor	2016	2017	2018
Rasio Kas	2	0,5	0,25	0,25
Rasio Lancar	2,5	2,5	2,5	2,5
Rasio Perputaran Aset	2	2	2	2
Rasio Perputaran Persediaan	2	0	0	0
Rasio Imbalan Atas Aset Tetap	2	0	0	0
Rasio Ekuitas	2	0	0	0
Total Skor	12,5	5	4,75	4,75
Kinerja Per-34		40,00	38,00	38,00
Kriteria Kinerja		BB	B	B

Sumber : Data Sekunder yang diolah, 2020

Nilai kinerja keuangan setelah implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu mengalami fluktuasi pada tiga tahun amatan, seperti terlihat pada tabel 4.4. Nilai kinerja tertinggi terdapat pada tahun 2016 sebesar 5, pada tahun 2016 rumah sakit mencatatkan kriteria kinerja sedang (BB) dengan nilai sebesar 40,00. Yang kemudian mengalami penurunan pada tahun 2017 dan 2018 dengan kriteria yang sama yaitu sedang (B) dengan nilai 38,00. Penurunan pada tahun 2017 dan 2018 disebabkan nilai rasio imbalan atas aset tetap yang sangat rendah karena perusahaan mencatatkan defisit tahun berjalan (diluar pendapatan APBN). Pada tiga tahun amatan setelah implementasi PPK-BLUD pada RSUD Bengkulu mendapatkan kriteria kinerja baik (B). Setelah implementasi PPK-BLUD terdapat empat rasio keuangan yang belum mendapatkan nilai maksimal yaitu pada rasio kas, rasio perputaran persediaan, imbalan atas aset tetap, dan imbalan atas ekuitas

#### Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan bertujuan untuk mengetahui apakah data sekunder yang diperoleh mempunyai distribusi (sebaran) yang normal ataukah tidak, yang baik adalah yang berdistribusi normal. Uji normalitas dilakukan dengan melakukan uji statistik non-parametrik Kolmogorof-Smirnov (K-S). Uji K-S ini menyatakan bila nilai signifikansi  $\geq 0,05$  berarti data memiliki distribusi normal dan jika sebaliknya signifikansi  $< 0,05$  berarti data tidak berdistribusi normal. Uji ini dilakukan dengan menggunakan program IBM SPSS Statistic versi 20.

Tabel 5. Hasil Uji Normalitas

Variabel	Sebelum BLUD	Sesudah BLUD
Rasio Kas	0.787	0.768
Rasio Lancar	0.782	0.825
Rasio Perputaran Aset Tetap	0.997	0.997
Rasio Perputaran Persediaan	0.836	0.952
Rasio Profitabilitas	0.851	0.998
Rasio Struktur Modal	0.872	0.953

Sumber : Data Sekunder yang diolah, 2020

Dari hasil data diatas dapat dilihat bahwa tingkat signifikan semua variabel penelitian lebih besar dari 0,05 yang berarti semua variabel berdistribusi normal dan dapat dilakukan uji paired sample T-test.

### Pengujian Hipotesis

Setelah data diketahui berdistribusi normal, maka data diatas akan di uji dengan uji *paired t-test* untuk mengetahui apakah terjadi perbedaan pada setiap variabel kinerja keuangan dan non keuangan pada RSUD Bengkalis sebelum dan setelah mengimplementasikan PPK-BLUD. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan *paired sample t-test* dimana penentuan hipotesis dengan membandingkan antara t-hitung dengan t tabel. Data yang ada menunjukkan bahwa dengan nilai df adalah 2 dan dengan nilai taraf kesalahan adalah sebesar 5% maka t tabel adalah  $dk = n1 + n2 - 2 = 3 + 3 - 2 = 4$  jadi t tabel adalah 2,776 dan -2,776.

Tabel 6. Hasil Uji Hipotesis

Variabel	t Hitung	Sig
Rasio Kas	-0,997	0,424
Rasio Lancar	1,027	0,412
Rasio Perputaran Aset Tetap	-2,442	0,135
Rasio Perputaran Persediaan	0,205	0,857
Rasio Profitabilitas	0,892	0,466
Rasio Struktur Modal	0,912	0,458

Sumber : Data Sekunder yang diolah, 2020

Tabel 6 menunjukkan bahwa nilai t hitung < t tabel atau - t hitung > - t tabel dengan tingkat signifikan lebih besar dari 0,05 sehingga tidak dapat menolak  $H_0$  yang artinya tidak terdapat perbedaan (ada kesamaan) kinerja semua rasio kinerja keuangan pada RSUD Bengkalis pada sebelum dan sesudah menerapkan PPK-BLUD.

### PEMBAHASAN

Hasil penelitian ini menyatakan bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan antara sebelum dan sesudah RSUD Bengkalis menerapkan PPK-BLUD. Hasil ini konsisten dengan penelitian sebelumnya oleh Angit Maharani (2013) yang menyatakan bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja

keuangan yang signifikan sebelum dan sesudah penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum di Universitas Sebelas Maret, Surakarta. Hasil ini juga konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Ratna Suryaningsih (2015) yang menyatakan bahwa Kinerja keuangan secara keseluruhan RSUD dr. Soeradji Tirtonegoro sesudah menerapkan PPK-BLU tidak menunjukkan perbedaan yang signifikan dibandingkan sebelum menerapkan PPK-BLU, meskipun rasio keuangannya sesudah menerapkan PPK-BLU menunjukkan kenaikan.

Tidak adanya perbedaan kinerja keuangan pada RSUD Bengkalis lebih banyak disebabkan oleh beberapa faktor berikut:

1. Pola tarif yang dibuat oleh BLUD RSUD Bengkalis belum sepenuhnya menerapkan pola tarif atas dasar perhitungan biaya satuan per unit layanan atau hasil per investasi dana sesuai dengan pasal 57 ayat 2 Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007.
2. Kurangnya pembaharuan atas pola tarif setiap tahunnya sehingga mengakibatkan pola tarif berlaku secara terus menerus. Hal diatas mengakibatkan pendapatan juga akan tetap statis sesuai dengan pola tarif yang diberlakukan hal ini diatur pada pasal 59 yang menyatakan bahwa Peraturan kepala daerah mengenai tarif layanan BLUD dapat dilakukan perubahan sesuai kebutuhan dan perkembangan keadaan. Implementasi PPK-BLUD memberikan fleksibilitas pada rumah sakit untuk menghitung biaya satuan dari setiap pelayanan yang diberikan rumah sakit yang dapat menjadi dasar untuk menetapkan tarif yang lebih efektif dan efisien.
3. Maksimalisasi atas pendapatan penunjang lainnya juga masih kurang digarap secara maksimal. Pendapatan ini akan dimasukkan sebagai pendapatan lain-lain BLUD yang sah seperti yang tercantum pada pasal 61

ayat 7 point g yang menyatakan bahwa Lain-lain pendapatan BLUD yang sah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 60 huruf f, antara lain adalah hasil pemanfaatan kekayaan. Contoh dari pendapatan atas pemanfaatan kekayaan berupa :

- a. Pendapatan jasa parkir yang masih digratiskan namun segala beban atas rambu dan marka parkir masih dikeluarkan sebagai biaya rumah sakit karena masih berada dilingkungan lahan rumah sakit.
  - b. Pendapatan atas jasa laundry juga tidak maksimal. Instalasi pemeliharaan sarana dan prasarana (IPSRS) selaku penanggung jawab laundry rumah sakit masih terfokus hanya pada pelayanan internal rumah sakit yaitu melayani kebutuhan atas laundry bahan-bahan linen rumah sakit, sementara laundry bagi keluarga pasien belum digarap secara maksimal sehingga IPSRS menjadi instalasi rumah sakit yang tidak memiliki pendapatan.
  - c. Pendapatan Instalasi Gizi yang hanya mengandalkan pada pemenuhan gizi pasien dengan tidak melihat peluang adanya bisnis makanan bagi keluarga pasien dengan standar kesehatan dan kebutuhan gizi bagi penunggu pasien.
4. Fleksibilitas biaya yang diatur pada pasal 67 ayat 1 sampai dengan ayat 5 belum sepenuhnya dapat dilaksanakan sehingga optimalisasi penggunaan anggaran masih belum baik dilihat dari kinerja realisasi anggaran yang hanya berkisar antara 75% sampai dengan 91% setelah BLUD. Hal ini menunjukkan bahwa fleksibilitas yang diberikan belum digunakan secara maksimal sesuai dengan Permendagri 61 Tahun 2007.
5. Pengelolaan kas yang belum optimal juga akhirnya membawa RSUD Bengkulu tidak optimal dalam menjalankan fleksibilitasnya sehingga data utang yang dimiliki hanya berakumulasi

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

6. RSUD Bengkulu sampai saat ini belum menerapkan sistem informasi manajemen keuangan sesuai dengan kebutuhan praktek bisnis yang sehat sesuai dengan pasal 115 ayat 1. Sistem informasi keuangan sampai tahun anggaran 2018 masih diselenggarakan dengan sistem manual dan belum terintegrasi antar bagian sehingga laporan keuangan yang tercipta masih sering terjadi kesalahan pencatatan yang diakibatkan kesalahan pencatatan yang berulang.
7. RSUD Bengkulu juga perlu segera mengaktifkan Satuan Pengendalian Internal (SPI) yang telah terbentuk sesuai dengan amanat pada pasal 125 Permendagri Nomor 61 Tahun 2007.

Secara keseluruhan hasil penelitian ini menyatakan bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan antara sebelum dan sesudah RSUD Bengkulu menerapkan PPK-BLUD, namun dengan penerapan PPK-BLUD ini RSUD mendapat manfaat dalam hal fleksibilitas pengelolaan keuangan. Selain itu RSUD Bengkulu juga bisa merekrutmen sendiri staf yang dibutuhkannya.

## SIMPULAN

Dari analisis data yang dilakukan dan pembahasan dalam penelitian ini mengenai analisis kinerja keuangan sebelum dan sesudah penerapan PPK-BLUD yaitu studi kasus pada RSUD Bengkulu maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

- a) Tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan pada seluruh variabel yang diteliti.
- b) RSUD Bengkulu sebagai lembaga *non profit oriented* dan sebagai salah satu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Bengkulu yang telah ditetapkan sebagai Badan Layanan Umum Daerah belum

seungguhnya menerapkan pola-pola pengelolaan keuangan BLUD hal ini ditunjukkan dengan belum adanya sistem informasi akuntansi dan kebijakan akuntansi pada RSUD Bengkulu.

- c) Tidak adanya perbedaan kinerja pada BLUD RSUD Bengkulu lebih disebabkan pada manajemen RSUD belum melaksanakan secara optimal peraturan yang ditetapkan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah. Kekurangtaatan RSUD dapat dilihat pada penentuan tarif yang belum menggunakan biaya satuan per unit dan pola tarif tidak diperbarui setiap tahunnya, optimalisasi pendapatan yang belum dikerjakan secara maksimal seperti pendapatan jasa layanan *one day care*, jasa penitipan jenazah, dan pendapatan atas lahan parkir yang masih digratiskan karena pertimbangan kemanusiaan.
- d) RSUD Bengkulu hanya melaksanakan amanat undang-undang nomor 44 tahun 2009 pasal 7 ayat 3 yang menjelaskan bahwa rumah sakit yang didirikan oleh pemerintah maupun pemerintah daerah harus dikelola dengan pengelolaan Badan Layanan Umum (BLU) atau Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), tetapi RSUD Bengkulu tetap menggunakan sistem pengelolaan keuangan seperti sebelum PPK-BLUD.

## DAFTAR RUJUKAN

- Chrishartoyo, Khairana Amalia. dkk. 2017. Analisis Kinerja Keuangan dan Non Keuangan Rumah Sakit Sebelum dan Sesudah Badan Layanan Umum Daerah (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Dr. Moewardi Surakarta Tahun 2004-2015). ProBank: Jurnal Ekonomi dan Perbankan. Vol. 2.No.1.
- Ghozali, Iman. 2016. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23. Edisi 8. Badan Penerbit Undip: Semarang.
- Gusnardi dan Nur Azizah. 2013. Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Penerapan Akuntansi Keuangan Daerah pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Arifin Ahmad Pekanbaru, Jurnal Akuntansi, Vol.: 1, No. 2, April 2013 : 169-183, Universitas Riau.
- Indiany, Debby Firoeza, dkk. 2016. Analisis Kinerja Keuangan Sebelum Dan Sesudah Penerapan PPK-BLUD pada RSUD Kardinah. Jurnal Multiplier, Vol. I, No. 1
- Indra Tama, Annafi, dkk. (2019). Kajian Kemampuan Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Sebagai Badan Layanan Umum Dan Pengaruhnya terhadap Kualitas Pelayanan. Jurnal PETA, Vol. 4, No. 1
- Pahala, Indra, dkk. 2016. Financial Accountability on Public Service Agency (BLU): Phenomenological study at the State University of Jakarta. Review of Integrative Business and Economics Research, Vol. 5, no. 2, pp.11-27
- Perdirjen Perbendaharaan Nomor Per-34, 2014. Tentang Pedoman Penilaian Kinerja BLU Bidang Layanan Kesehatan.
- Pratami, Dhita Ayu dkk.. 2014. Evaluasi Kinerja Rumah Sakit Daerah Kalisat Sebelum dan sesudah Badan Layanan Umum Daerah. Student Reserch Article. UNEJ Repository.
- Permendagri, No. 61. 2007. Pedoman Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah.
- Permendagri, No. 79. 2018. Badan Layanan Umum Daerah.
- Permenkeu. No.76. 2008. Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum.
- Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor Per-34/PB/2014. Pedoman Penilaian Kinerja Badan Layanan

- Umum Bidang Layanan Kesehatan. PP Nomor 23, 2005. Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
- PP Nomor 74, 2012. Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Perubahan atas PP Nomor 23 Tahun 2005.
- Maharani, Anggit dkk. 2013. Analisis Kinerja Keuangan Sebelum Dan Sesudah Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Jurnal Pendidikan UNS, Vol. 1, No. 3
- Nurnings, Reza Aril Ahri, Samsualan, 2018. Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) Di RSUD Haji Makassar. Jurnal Ilmiah Kesehatan Diagnosis. Vol. 12 NO. 3 Tahun 2018. Hal. 311-316.
- Ratnawati, Varida Tri Eka et al.. 2016. Financial Performance Analysis Of Hospital Dr. Moewardi Surakarta Before And After Defined As A Regional Public Service Agency. E-Jurnal Excelent. Vol. 2 No.2.
- Sugiono, 2011. Metode Penelitian Pendidikan (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D). Bandung: Alfabeta.
- Suryaningih, Ratna. 2015. Kinerja Keuangan Layanan Kesehatan Sebelum dan Sesudah Penerapan PPK-BLU (Studi kasus pada RSUP Dr. Soeradji Tirtonegoro). Jurnal Bisnis dan Manajemen, Vol.15. No. 1 tahun 2015, Hal. 57-80.
- Susandi, Nyoman Trio, dkk. 2017. Kinerja Keuangan Dan Efisiensi Proses Internal Sebelum Dan Sesudah Penerapan PPK-BLUD Pada RSUD Kab. Klungkung. E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana 6.4
- Trianasari, Ely. dan Muhammad Syafiie Idrus. 2012. Evaluasi Strategi RSUD dr. Syaiful Anwar Malang Sebelum dan Sesudah Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Jurnal Ilmiah FEB Universitas Brawijaya Vol 1 No 02.
- Yuliana, Rosi, dkk. 2018. Financial Performance Analysis Before And After Status Change to Regional Public Service Agency of General Hospital dr.Fauziah Bireuen, Indonesia. Advances In Social Science, Education and Hummanities Research, Vol. 292.