

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu

Seperti dikemukakan pada penelitian terdahulu, yang membahas tentang Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PKBLU), bahwa terdapat perbedaan hasil penelitian antara satu dan yang lainnya. Berikut peneliti paparkan beberapa penelitian sebelumnya.

Suwarsi (2018:192) dalam penelitiannya mengatakan bahwa tujuan penelitian untuk menganalisis fleksibilitas pengelolaan keuangan Puskesmas sebagai BLUD penuh. Hasil penelitian pada Puskesmas Martapura dan Gambut belum mencerminkan apa yang seharusnya. Pemerintah Kab. Banjar belum sepenuhnya mendukung menggunakan instrumen yang lebih strategis dalam pembuatan kebijakan, sehingga di tahun 2015 setelah adanya penetapan status BLUD belum langsung dapat berjalan sesuai dengan ketentuan dan konsep BLUD itu sendiri. Pertama, Pola Pengelolaan Keuangan (PPK-BLUD), belum mencerminkan fleksibilitas pengelolaan keuangan sesuai konsep BLUD. Kedua, Puskesmas belum mampu mengatasi kendala utama yang terkait pada kesiapan BLUD yaitu masalah sumber daya manusia dan sistem akuntansi keuangan. Ketiga, Puskesmas belum dapat juga meningkatkan kinerja dan akuntabilitas puskesmas.

Tama (2018:23) dalam penelitiannya menuliskan bahwa tujuan penelitian adalah untuk mengetahui ada atau tidaknya pengaruh kinerja pelayanan terhadap *Cost Recovery Rate* rumah sakit, ada atau tidaknya pengaruh kinerja pelayanan terhadap tingkat kemandirian rumah sakit, ada atau tidaknya pengaruh kinerja keuangan terhadap *Cost Recovery Rate* dan ada atau tidaknya pengaruh kinerja keuangan terhadap tingkat kemandirian. Hasil penelitiannya mengatakan bahwa kinerja pelayanan yang diukur dengan enam indikator yaitu *Bed Occupancy Rate* (BOR), *Bed Turn Over* (BTO), *Length Of Stay* (LOS), *Turn Over Interval* (TOI), *Net Death Rate* (NDR) dan *Gross Death Rate* (GDR) tidak berkorelasi tingkat kemandirian. Kinerja keuangan yang diukur dengan lima indikator yaitu rasio

likuiditas, rasio aktivitas, rasio solvabilitas, rasio rentabilitas dan derajat desentralisasi tidak berkorelasi terhadap tingkat kemandirian.

Julia et al (2016:14) dalam penelitiannya dilakukan untuk melihat bagaimana pengaruh penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum terhadap kinerja finansial, non finansial dan mutu pelayanan. Hasil dari penelitian ini mengatakan bahwa pengelolaan keuangan badan layanan umum (PK-BLU) memiliki pengaruh positif terhadap kinerja finansial Untirta serta menunjukkan bahwa penerapan PK-BLU dapat meningkatkan kinerja finansial Untirta. Sehingga hasil penelitian sejalan dengan teori dalam pengelolaan keuangan badan layanan umum. Kemudian hasil yang kedua bahwa pengelolaan keuangan badan layanan umum (PK-BLU) memiliki pengaruh positif terhadap kinerja non finansial Untirta. Hal ini berarti penerapan PK-BLU dapat meningkatkan kinerja non finansial Untirta. Hal ini dikarenakan Pengelolaan keuangan badan layanan umum (PK-BLU) mempunyai tujuan agar pelayanan publik seharusnya mengalami peningkatan sehingga para stakeholder merasakan peningkatan pelayanan publik lebih memuaskan. Sehingga hasil penelitian sejalan dengan teori dalam pengelolaan keuangan badan layanan umum. Dan hasil yang ketiga menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan badan layanan umum (PK-BLU) memiliki pengaruh positif terhadap mutu layanan pendidikan Untirta. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan PKBLU dapat meningkatkan mutu layanan pendidikan Untirta Sehingga hasil penelitian sejalan dengan teori dalam pengelolaan keuangan badan layanan umum.

Priastuti et al (2017:747) dalam penelitiannya menyatakan bahwa hasil analisis rasio keuangan menunjukkan bahwa secara keseluruhan RSUP Ambarawa memiliki kesehatan keuangan yang baik berdasarkan periode pengamatan tahun 2012 sampai 2014. Dari perhitungan indikator kinerja keuangan dan indikator kinerja non keuangan dapat diketahui mengenai tingkat kesehatan dari kinerja rumah sakit, RSUD Ambarawa pada tahun 2012 sampai tahun 2014 masuk dalam kriteria SEHAT. Sedangkan untuk Tingkat Kemandirian BLUD RSUD Ambarawa pada tahun 2012 menunjukkan bahwa pendapatan operasional BLUD RSUD Ambarawa mampu membiayai biaya operasional dan biaya investasi.

Candrasari et al (2018) dalam penelitiannya yang menganalisis kinerja keuangan dan pelayanan rumah sakit dr. Abdoer Rahem yang menerapkan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) sejak tahun 2009. Kinerja keuangan diukur dengan rasio keuangan yang meliputi rasio likuiditas, rasio solvabilitas dan rasio rentabilitas. Sedangkan, kinerja pelayanan diukur dengan enam indikator, yaitu: *Bed Occupancy Rate (BOR)*, *Turn Over Interval (TOI)*, *Bed Turn Over (BTO)*, *Average Length of Stay (ALOS)*, *Gross Date Rate (GDR)*, dan *Net Date Rate (NDR)*. Hipotesis penelitian ini diuji menggunakan korelasi *pearson*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kinerja keuangan yang diukur dengan rasio solvabilitas secara statistik terbukti berkorelasi kuat dengan *Cost Recovery Rate (CRR)* dan tingkat kemandirian. Kinerja pelayanan yang diukur dengan *Bed Turn Over (BTO)* memiliki korelasi kuat dengan tingkat kemandirian.

Penelitian Winarso (2018) dalam menganalisis dan mendeskripsikan capaian kinerja keuangan dan hasil yang didapat atas penilaian kinerja keuangan pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Idaman Banjarbaru setelah penerapan PPK-BLUD periode tahun 2013 sampai dengan tahun 2016. Kinerja keuangan diukur dengan menggunakan terhadap rasio kas (*cash ratio*), rasio lancar (*current ratio*), rasio aktivitas yaitu periode penagihan piutang (*collecting period*), perputaran aset tetap (*fixed asset turnover*), perputaran persediaan (*inventory turn over*) dan rasio rentabilitas yaitu imbalan aset tetap (*return on equity*). Hasil penelitian menunjukkan Capaian kinerja keuangan sesudah penerapan PPK-BLUD pada RSUD Idaman Kota Banjarbaru mengalami fluktuasi pada empat tahun periode sampel, penilaian kinerja keuangan sesudah penerapan PPK-BLUD pada RSUD Idaman Kota Banjarbaru memperoleh kriteria yang bervariasi selama tahun periode sampel.

Dean et al (2019) dalam penelitiannya menuliskan bahwa penelitian bertujuan untuk mengetahui hubungan antara kinerja keuangan rumah sakit dan kinerja kualitas dan keselamatan pasien di Jepang. Hasil penelitian mengatakan bahwa kinerja keuangan yang kuat dikaitkan dengan peningkatan perawatan pasien, menunjukan bahwa rumah sakit yang stabil dalam hal finansial lebih mampu mempertahankan sistem yang andal dan menyediakan sumber daya berkelanjutan untuk peningkatan kualitas.

Janati et al (2014) dalam penelitiannya yang bertujuan untuk mengembangkan seperangkat indikator kinerja keuangan yang tepat untuk digunakan di rumah sakit Iran. Penelitian ini dibuat sebagai upaya untuk memberikan pembuat kebijakan dan manajer rumah sakit satu set indikator keuangan komparatif yang dirancang khusus untuk rumah sakit Iran untuk meningkatkan kinerja keuangan organisasi mereka. Jika rumah sakit dapat menggunakan sumber daya secara efektif, mereka dapat menanggapi kebutuhan populasi. Rumah sakit dan pemerintah untuk mengurangi biaya, meningkatkan laba, dan melanjutkan operasi perlu memantau kinerja keuangan dan memperkirakan masalah keuangan.

Ahmed et al (2017) dalam penelitiannya yang bertujuan untuk mengukur kinerja kualitas rumah sakit di Malaysia berdasarkan delapan item, yaitu, kemajuan manajemen kualitas, biaya layanan medis, mengurangi kesalahan dalam layanan medis, waktu tunggu pasien, proses pengolahan limbah merah, keluhan pasien, kepuasan pasien, kepuasan karyawan dan kepuasan pasien. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa ada perbedaan yang signifikan antara proses peningkatan pelayanan publik dan swasta di rumah sakit, kepuasan pasien dan biaya layanan medis.

Penelitian selanjutnya Burkhardt et al (2013) yang bertujuan untuk mengklarifikasi beberapa ukuran kinerja keuangan dan menjelaskan ukuran kinerja keuangan yang paling umum sehingga para peneliti dan manajer dapat memahami apa yang diukur dengan berbagai rasio pada organisasi kesehatan di Amerika Serikat. Penelitian ini memberikan definisi tentang empat ukuran kinerja keuangan rumah sakit yang umum digunakan dan juga menggambarkan variasi definisi tindakan-tindakan yang terlihat dalam literatur. Berdasarkan ulasan teori yang mendasari masing-masing ukuran kinerja keuangan, ROE tampaknya menjadi ukuran terbaik. Tetapi masih ada peningkatan jumlah saldo ekuitas negatif di rumah sakit, yang membuat interpretasi ROE sulit dan tidak dapat diandalkan.

Tran et al (2018) menuliskan penelitiannya untuk menyelidiki tingkat dampak faktor penentu terhadap kinerja keuangan rumah sakit umum di Barat Laut Vietnam dalam disiplin akuntansi manajemen. Penelitian ini telah

menunjukkan bahwa faktor penentu yang mempengaruhi kinerja keuangan rumah sakit umum di Northwest berdasarkan BSC (termasuk faktor penentu keuangan dan non-keuangan). Oleh karena itu, untuk meningkatkan kinerja keuangan rumah sakit umum di wilayah tersebut, selain solusi yang berfokus pada keuangan, perlu untuk fokus pada solusi non-finansial.

Nguyen et al (2016) dalam penelitiannya yang bertujuan untuk menilai hubungan antara kinerja keuangan rumah sakit dan hasil perawatan yang dilaporkan secara publik, dan untuk menilai apakah metrik hasil yang lebih baik mempengaruhi kinerja keuangan rumah sakit di California Amerika Serikat. Kinerja keuangan yang kuat tidak terkait dengan peningkatan hasil yang dilaporkan.

Dong (2015) dalam penelitiannya menuliskan bahwa kendala fiskal yang dihadapi Rumah Sakit di Amerika Serikat sebagai akibat dari penurunan ekonomi baru-baru ini mengarah pada praktik bisnis yang mengurangi biaya dan meningkatkan keuangan serta meningkatkan efisiensi keuangan dan operasional di rumah sakit. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa, ketika sebuah rumah sakit menghasilkan laba, memiliki kapasitas untuk membiayai investasi menggunakan hutang, membayar upah yang lebih tinggi mungkin untuk menarik perawat yang lebih terampil, kualitas perawatannya umumnya akan meningkat. Sementara untuk mendapatkan keuntungan membuat rumah sakit untuk meningkatkan kuantitas dan kualitas layanan yang mereka tawarkan, kurangnya kekuatan keuangan dapat mengakibatkan standar yang lebih rendah dari layanan perawatan kesehatan, menyiratkan pentingnya memantau kualitas perawatan di antara rumah sakit dengan kesehatan keuangan yang buruk.

Alimana et al (2016) dalam penelitiannya di Malaysia adalah untuk menguji hubungan antara persepsi kualitas layanan, kepuasan pasien dan niat perilaku dalam industri perawatan kesehatan swasta di Malaysia. Hasil menunjukkan bahwa dimensi kualitas layanan secara positif mempengaruhi perilaku niat. Semua faktor layanan memiliki hubungan positif dengan kepuasan pasien. Kepuasan memiliki efek positif yang kuat pada perilaku niat. Singkatnya, baik dimensi kualitas layanan dan kepuasan pasien berhubungan positif dengan niat perilaku. Dengan demikian, identifikasi area yang memerlukan perbaikan

segera di rumah sakit swasta akan memberikan panduan berharga bagi pembuat kebijakan yang dapat menyusun strategi yang sesuai untuk membuat rumah sakit ini lebih sensitif dan responsif terhadap kebutuhan pasien lokal dan wisatawan kesehatan, dan ini selanjutnya dapat berkontribusi untuk peningkatan kualitas layanan, kepuasan dan pendapatan negara.

Hassali et al (2014) dalam penelitiannya yang bertujuan untuk menilai tingkat kepuasan pasien dengan layanan kesehatan publik dan untuk mengeksplorasi hubungan antara sosio-demografis dan variabel penelitian lainnya dan tingkat kepuasan pasien di Kedah Malaysia. Kesimpulan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa sekitar setengah dari responden sepenuhnya puas dengan layanan kesehatan saat ini. Dalam penelitian ini, waktu tunggu adalah faktor utama yang mempengaruhi tingkat kepuasan pasien. Faktor lain yang mempengaruhi tingkat kepuasan termasuk lamanya sesi konsultasi dan proses pendaftaran pasien. Oleh karena itu, peningkatan layanan kesehatan yang mengarah ke waktu tunggu yang lebih pendek dapat meningkatkan tingkat kepuasan pasien.

Hwang et al (2018) dalam penelitiannya yang bertujuan untuk meneliti dinamika tiga elemen paling mendasar dalam manajemen layanan kesehatan: orientasi pasar, tanggung jawab sosial, dan kinerja rumah sakit di Korea. Hasil penelitian menunjukkan hubungan positif antara orientasi pasar dan HSR (tanggung jawab sosial rumah sakit) dan kinerja rumah sakit. Selain itu, hasilnya menunjukkan bahwa HSR secara positif mempengaruhi kinerja sosial, tetapi memiliki pengaruh yang kurang signifikan terhadap kinerja keuangan.

Rafidah et al (2017) dalam penelitiannya yang bertujuan ingin mengidentifikasi dimensi kualitas layanan yang memainkan peran penting pada kepuasan pelanggan pada Rumah Sakit di Malaysia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Rumah Sakit umum A memiliki layanan dengan kualitas yang lebih baik untuk pasien mereka dibandingkan dengan Rumah Sakit umum B. Dari hasil dan diskusi di atas adanya temuan empiris yaitu bukti bahwa Rumah Sakit umum A ditujukan untuk menyediakan fasilitas kesehatan yang lebih baik kepada pasien. Oleh karena itu, Rumah Sakit Umum A perlu meningkatkan dimensi kualitas layanan mereka.

Rehaman et al (2018) menuliskan bahwa penelitiannya dilakukan di Pakistan pada umumnya dan di wilayah Sargodha pada khususnya. Hasil penelitian ini mengungkapkan bahwa faktor paling penting yang berdampak pada dimensi kualitas layanan adalah berwujud (fasilitas fisik, peralatan, dan penampilan personel) dan empati (peduli, perhatian individual yang disediakan perusahaan kepada pelanggan).

Siedleckia et al (2016) dalam penelitiannya di Polandia menuliskan bahwa rumah sakit pedesaan, meskipun lebih kecil dan memperoleh pendapatan lebih rendah, lebih sedikit berhutang pada rumah sakit perkotaan yang lebih besar. Kinerja keuangan rumah sakit pedesaan, dapat berakar pada proses komersialisasi, yang terjadi di sistem perawatan kesehatan Polandia.

Martin (2016) dalam penelitiannya di Puerto Rico menuliskan bahwa penelitian tersebut mempertimbangkan hasil-hasil ini dengan pertimbangan umum dengan semua analisis, bukan berdasarkan dimensi, 53% atau lebih dari 17 rasio keuangan dari rumah sakit nirlaba di Puerto Rico terpilih secara global dibandingkan menunjukkan efisiensi di kedua jenis rumah sakit, ini berarti bahwa rasio keuangan ini lebih besar atau sama dengan tolok ukur industri.

Kgokgwe et al (2014) dalam penelitiannya di Botswana Afrika menilai kinerja Kementerian Kesehatan Botswana (Kemenkes) untuk mengevaluasi kinerja sistem rumah sakit umum menggunakan Kerangka Penilaian Kinerja Sistem Kesehatan Sistem Kesehatan Dunia WHO (WHO HSPAF). Hasil dari penelitian ini bahwa meskipun rumah sakit-rumah sakit tersebut berada di bawah tekanan untuk meningkatkan kinerja, mereka dihadapkan dengan tantangan besar yang perlu ditangani jika perubahan kinerja ingin terjadi.

Bema et al (2014) dalam penelitiannya di Polandia mengidentifikasi faktor-faktor kunci yang dapat mempengaruhi tingkat rasio likuiditas rumah sakit. Dalam penelitian ini ditemukan bahwa pada tahun 2011, volume pendapatan berkorelasi positif dengan tingkat indikator likuiditas. Studi ini telah mengkonfirmasi hipotesis korelasi positif yang signifikan antara intensitas perawatan, diukur dengan pendapatan per tempat tidur, dan likuiditas keuangan, yang mungkin muncul (seperti pada tahun 2011) di atas tingkat intensitas tertentu.

Wanga et al (2018) dalam penelitiannya di Amerika Serikat menguji hubungan antara biaya teknologi informasi kesehatan, proses bisnis menengah, kinerja keuangan rumah sakit dan produktivitas. Dalam penelitian ini menunjukkan hasil bahwa investasi teknologi informasi kesehatan rumah sakit yang melibatkan proses bisnis menengah terkait dengan kinerja keuangan dan produktivitas yang positif setelah penerapan Teknologi Informasi Kesehatan untuk Undang-Undang Kesehatan Ekonomi dan Klinis.

Prang et al (2018) dalam penelitiannya di Australia menyebutkan bahwa menunjukkan bahwa kurangnya kesadaran PPR (Pelaporan kinerja publik wajib nasional) mencegah dokter untuk menggunakannya dalam praktik rujukan mereka. Indikator membutuhkan pengembangan lebih lanjut sebelum dokter melihatnya sebagai valid, kredibel, dan digunakan untuk menginformasikan praktik rujukan mereka. Sehingga dapat terlihat bahwa kinerja pelayanan kurang dijalankan dengan baik.

Bem et al (2019) dalam penelitiannya di Polandia menyatakan bahwa pada kenyataannya tidak ada perbedaan dalam kondisi keuangan antara rumah sakit pedesaan dan perkotaan, atau bahkan bahwa kesehatan keuangan rumah sakit pedesaan lebih baik jika kita menggunakan ukuran sintetis. Di semua negara Eropa, ada rumah sakit yang terletak di daerah terpencil, jauh dari pusat kota besar, rumah sakit yang berlokasi di pusat yang lebih kecil, meskipun lebih kecil dalam hal pendapatan dan aset, tidak dicirikan oleh situasi keuangan yang lebih buruk.

Prang et al (2018) dalam penelitiannya di Australia menuliskan bahwa PPR (Pelaporan kinerja publik wajib nasional) data rumah sakit tidak memiliki dampak besar pada pilihan pasien di rumah sakit. Untuk meningkatkan kesadaran dan kegunaan PPR, diperlukan informasi yang dipersonalisasi dan terintegrasi mengenai biaya dan kualitas rumah sakit.

Giancotti et al (2017) dalam penelitiannya di Australia menunjukkan bahwa sebagian besar studi difokuskan pada analisis efisiensi teknis dan skala atau pada rasio input / output menggunakan Analisis Envelopment Data. Penelitian ini juga menemukan peningkatan minat mengenai efek dari kemungkinan perubahan ukuran rumah sakit pada kualitas perawatan.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Teori Agensi (*Agency Theory*)

Penjelasan Atas Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 menyatakan bahwa, orientasi pada *outputs* semakin menjadi praktik yang dianut luas oleh pemerintahan modern di berbagai negara. Mewiraswastakan pemerintah (*enterprising the government*) adalah paradigma yang memberi arah yang tepat bagi keuangan sektor publik. Dalam kaitan ini, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, yang menekankan basis kinerja dalam penganggaran, memberi landasan yang penting bagi orientasi baru tersebut di Indonesia. Selanjutnya, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara membuka koridor baru bagi penerapan basis kinerja ini di lingkungan pemerintah. Dengan Pasal 68 dan Pasal 69 dari Undang-Undang tersebut, instansi pemerintah yang tugas pokok dan fungsinya memberi pelayanan kepada masyarakat dapat menerapkan pola pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan menonjolkan produktivitas, efisiensi, dan efektivitas. Instansi demikian, dengan sebutan umum sebagai Badan Layanan Umum (BLU), diharapkan menjadi contoh konkrit yang menonjol dari penerapan manajemen keuangan berbasis pada hasil kinerja. Peluang ini secara khusus disediakan kesempatannya bagi satuan-satuan kerja, pemerintah yang melaksanakan tugas operasional pelayanan publik (seperti layanan kesehatan, pendidikan, pengelolaan kawasan, dan lisensi), untuk membedakannya dari fungsi pemerintah sebagai regulator dan penentu kebijakan. Praktik ini telah berkembang luas di manca negara berupa upaya pengagenan (*agencification*) aktivitas yang tidak harus dilakukan oleh lembaga birokrasi murni, tetapi diselenggarakan oleh instansi yang dikelola ala bisnis (*business like*) sehingga pemberian layanan kepada masyarakat menjadi lebih efisien dan efektif.

Menurut studi yang dilakukan oleh *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD) yang tertuang dalam laporan *Distributed Public Governance: Agencies, Authorities, and Other Government Bodies* (2002), *Agency* adalah jasa pelayanan dalam suatu kementerian (*ministry*) yang dibedakan secara administratif dan manajemen keuangannya, sedangkan pertanggungjawaban ke Kementerian induk tetap berlaku. *Agency* berorientasi

pada hasil dan kombinasi antara pendapatan dengan biaya, dimonitor berdasarkan indikator kinerja yang telah ditetapkan dan anggaran ditetapkan berdasarkan kinerja juga biayanya (Suwarsi, 2018:167)

Pengagenan itu sendiri sebenarnya melibatkan transfer aktivitas yang dilakukan oleh pemerintahan kepada agen dan bisa dirujuk sebagai defolusi structural internal (Christensen & Laegreid, 2004). Literatur kontemporer banyak sekali yang menggambarkan pengagenan ini. Shick (2002) menyebut pengagenan dalam wilayah administrasi public merupakan “butik”-nya pemerintahan, sementara Pollit el al (2001) menyebut “*aksesoris fashion administrative*”. Talbot el al (2000) membagi pengagenan dari tiga sudut pandang. Pertama, dari sudut pandang politik, pengagenan merupakan suatu metode untuk merevitalisasi legitimasi institusi publik khususnya dalam hal pelayanan publik. Layanan publik yang lebih fleksibel, responsive dan customer-friendly adalah mantra ampuh untuk mempertahankan dukungan yang populer untuk pelayanan yang didanai dari Negara, pengagenan juga dilihat sebagai pengurangan pengaruh kontrol politik atas semua aktivitas publik. Termasuk kedalamnya bentuk pengangkatan pejabat pada agen-agen yang melakukan pelayanan publik (Suwarsi, 2018:167).

Kedua, dari sisi kebijakan, pengagenan dipandang sebagai suatu cara merasionalisasikan secara jelas tujuan yang handak dicapai dan penyampaian kebijakan dengan menggunakan instrumen yang lebih strategis dalam pembuatan kebijakan. Dengan menciptakan secara gamblang agensi-agensi yang ditugaskan dalam masing-masing area kebijakan/penyediaan layanan, sistem efisiensi alokasi bisa meningkat. Dan yang terakhir (ketiga) dari sisi administrasi atau manajerial. Agensifikasi dilihat sebagai cara yang penting dalam hal perbaikan efisiensi teknis internal. Ketidaksiplinan dan kerumitan birokrasi bisa direvitalisasi dan didayagunakan dengan unit-unit yang diatur dengan mudah, fokus, dan berorientasi kinerja. Manajer bebas melakukan pengaturan organisasi, karyawan bisa diberdayakan dengan kultur yang berorientasi pelanggan (*customer-oriented culture*) yang dibentuk dalam unit organisasi yang otonom dengan area pekerjaan dan kebebasan yang jelas. Manajemen unit organisasi dengan pengagenan harus transparan dan bertanggung jawab atas segala aktivitas dan mampu mengatasi

bauran tanggung jawab dan akuntabilitas yang tak dapat dihindarkan dalam sistem birokrasi yang kompleks (Suwarsi, 2018:168).

Aplikasi *agency theory* dapat terwujud dalam kontrak kerja yang akan mengatur proporsi hak dan kewajiban masing-masing pihak dengan tetap memperhitungkan kemanfaatan secara keseluruhan. Kontrak kerja merupakan seperangkat aturan yang mengatur mengenai mekanisme bagi hasil, baik yang berupa keuntungan, return maupun risiko-risiko yang disetujui oleh prinsipal dan agen. Kontrak kerja akan menjadi optimal bila kontrak dapat *fairness* yaitu mampu menyeimbangkan antara prinsipal dan agen yang secara matematis memperlihatkan pelaksanaan kewajiban yang optimal oleh agen dan pemberian insentif/imbalan khusus yang memuaskan dari prinsipal ke agen. Inti dari *agency theory* atau teori keagenan adalah perumusan kontrak yang tepat untuk menyelaraskan kepentingan prinsipal dan agen dalam hal terjadinya konflik kepentingan (Sabeni, 2005) dalam (Suwarsi, 2018:168).

Menurut Pasaribu (2014) dalam artikel Direktorat Pembinaan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, teori agensifikasi melalui mekanisme pola pengelolaan keuangan BLU telah memberikan fleksibilitas keuangan yang cukup luas dalam menyelenggarakan pelayanan secara efektif, efisien dan menjangkau seluruh lapisan masyarakat. Melalui pengaturan ini, pemimpin BLU diberikan diskresi yang lebih besar untuk mengelola organisasi secara ala bisnis. Meskipun dikelola bukan semata-mata untuk mencari keuntungan, BLU diharapkan melakukan efisiensi dan efektivitas dalam memberikan produk kepada pengguna layanan. Untuk mengawasi kepentingan pemerintah dan menjaga akuntabilitas pengelolaan keuangan publik, dibentuk Dewan Pengawas yang berfungsi sebagai *advisory board* untuk mengawasi direksi dalam menjalankan roda organisasi.

Menurut Eisenhard dalam Suwarsi (2018:168) menjelaskan sebagai berikut

Teori keagenan dilandasi oleh 3 buah asumsi yaitu: (a) asumsi tentang sifat manusia, (b) asumsi tentang keorganisasian, dan (c) asumsi tentang informasi. Asumsi tentang sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat untuk mementingkan diri sendiri (*self interest*), memiliki keterbatasan rasionalitas (*bounded rationality*), dan tidak menyukai risiko (*risk aversion*). Asumsi keorganisasian adalah adanya konflik antar anggota organisasi, efisiensi sebagai kriteria produktivitas, dan adanya *Asymmetric Information* (AI) antara prinsipal dan agen.

Teori Agensi biasa digunakan dalam penelitian pada organisasi yang mencari laba (*profit organization*), sedangkan dalam penelitian ini digunakan pada organisasi non laba (*non profit organization*) yaitu rumah sakit BLU milik pemerintah melalui mekanisme Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK BLU). Peneliti meyakini bahwa pemahaman terhadap Teori Agensi wajib diketahui sebagai landasan agar tidak terjadi konflik kepentingan, karena seperti kita ketahui bahwa Teori Agensi merupakan pemisah antara fungsi kebijakan (*regulator*) dan fungsi pelayanan dalam struktur organisasi pemerintahan.

2.2.2. Teori Sinyal (*Signalling Theory*)

Signalling Theory atau teori sinyal dikembangkan oleh (Ross, 1977), menyatakan bahwa pihak eksekutif perusahaan memiliki informasi lebih baik mengenai perusahaannya akan terdorong untuk menyampaikan informasi tersebut kepada calon investor agar harga saham perusahaannya meningkat. Hal positif dalam *signalling theory* dimana perusahaan yang memberikan informasi yang bagus akan membedakan mereka dengan perusahaan yang tidak memiliki “berita bagus” dengan menginformasikan pada pasar tentang keadaan mereka, sinyal tentang bagusnya kinerja masa depan yang diberikan oleh perusahaan yang kinerja keuangan masa lalunya tidak bagus tidak akan dipercaya oleh pasar (Wolk dan Tearney dalam Dwiyanti, 2010).

Beberapa definisi Teori Sinyal menurut para ahli yaitu : (1) T. C. Melewar (2008:100) menyatakan teori sinyal menunjukkan bahwa perusahaan akan memberikan sinyal melalui tindakan dan komunikasi. Perusahaan ini mengadopsi sinyal-sinyal ini untuk mengungkapkan atribut yang tersembunyi untuk para yang berkepentingan. (2) Eugena F. Brigham dan Joel F. Houston (2009:444) menyatakan teori sinyal adalah teori yang mengatakan bahwa investor menganggap perubahan deviden sebagai sinyal dari perkiraan pendapatan manajemen. (3) S. Scott Besley dan Eugene F. Brigham (2008:517), Sinyal adalah sebuah tindakan yang diambil oleh manajemen perusahaan yang memberikan petunjuk kepada investor tentang bagaimana manajemen memandang prospek perusahaan. (4) Menurut Jama'an (2008) teori sinyal mengemukakan tentang

bagaimana seharusnya sebuah perusahaan memberikan sinyal kepada pengguna laporan keuangan. Sinyal ini berupa informasi mengenai apa yang sudah dilakukan oleh manajemen untuk merealisasikan keinginan pemilik.

Dari pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa teori sinyal (*signaling theory*) membahas bagaimana seharusnya sinyal-sinyal (informasi) keberhasilan dan kegagalan manajemen disampaikan kepada pemilik. Sinyal-sinyal (informasi) tersebut dapat diberikan melalui laporan keuangan perusahaan. Teori Sinyal biasa digunakan dalam penelitian pada organisasi yang mencari laba (*profit organization*), sedangkan dalam penelitian ini digunakan pada organisasi non laba (*non profit organization*) yaitu rumah sakit BLU milik pemerintah melalui mekanisme Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK BLU). Peneliti menyimpulkan sangat penting untuk mempelajari dan mengerti tentang teori sinyal. Karena pada dasarnya teori sinyal mengemukakan tentang bagaimana seharusnya sebuah entitas memberikan sinyal kepada pengguna laporan keuangan. Sinyal yang diberikan berupa informasi mengenai apa yang sudah dilakukan oleh entitas satuan kerja yang dapat berupa kinerja entitas untuk dapat dipergunakan sebagai informasi kepada pemerintah dalam membuat kebijakan lebih lanjut.

2.2.3. Kinerja Keuangan

Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam rencana strategis (*strategic planning*) suatu organisasi. Kinerja saat ini menjadi isu dunia dikarenakan adanya tuntutan masyarakat terhadap kebutuhan akan pelayanan yang prima dan bermutu tinggi. Oleh karena itu kinerja setiap unit usaha dituntut untuk meningkatkan mutu dan bekerja lebih efektif dan efisien agar mendapatkan hasil yang optimal (Tama, 2018:12).

Kinerja keuangan adalah gambaran kondisi keuangan perusahaan pada suatu periode tertentu baik menyangkut aspek penghimpunan dana maupun penyaluran dana, yang biasanya diukur dengan indikator kecukupan modal, likuiditas, dan profitabilitas (Jumingan, 2006:239). Kinerja keuangan perusahaan

merupakan prestasi yang dicapai perusahaan dalam suatu periode tertentu yang mencerminkan tingkat kesehatan perusahaan tersebut (Sutrisno, 2009:53).

Kinerja keuangan adalah suatu analisis yang dilakukan untuk melihat sejauh mana suatu perusahaan telah melaksanakan dengan menggunakan aturan-aturan pelaksanaan keuangan secara baik dan benar. Kinerja perusahaan merupakan suatu gambaran tentang kondisi keuangan suatu perusahaan yang dianalisis dengan alat-alat analisis keuangan, sehingga dapat diketahui mengenai baik buruknya keadaan keuangan suatu perusahaan yang mencerminkan prestasi kerja dalam periode tertentu. Hal ini sangat penting agar sumber daya digunakan secara optimal dalam menghadapi perubahan lingkungan (Fahmi, 2011:2).

Kinerja keuangan perusahaan berkaitan erat dengan pengukuran dan penilaian kinerja. Pengukuran kinerja (*performing measurement*) adalah kualifikasi dan efisiensi serta efektivitas perusahaan dalam pengoperasian bisnis selama periode akuntansi. Adapun penilaian kinerja menurut Srimindarti (2006:34) adalah penentuan efektivitas operasional, organisasi, dan karyawan berdasarkan sasaran, standar dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya secara periodik. Pengukuran kinerja digunakan perusahaan untuk melakukan perbaikan di atas kegiatan operasionalnya agar dapat bersaing dengan perusahaan lain. Analisis kinerja keuangan merupakan proses pengkajian secara kritis terhadap review data, menghitung, mengukur, menginterpretasi, dan memberi solusi terhadap keuangan perusahaan pada suatu periode tertentu.

Menurut Munawir (2012:31) menyatakan bahwa tujuan dari pengukuran kinerja keuangan perusahaan adalah sebagai berikut :

1. Mengetahui tingkat likuiditas.

Likuiditas menunjukkan kemampuan suatu perusahaan untuk memenuhi kewajiban keuangan yang harus segera diselesaikan pada saat ditagih.

2. Mengetahui tingkat solvabilitas.

Solvabilitas menunjukkan kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban keuangannya apabila perusahaan tersebut dilikuidasi, baik keuangan jangka pendek maupun jangka panjang. Menurut Sawir (2008:13) debt ratio merupakan rasio yang memperlihatkan proporsi antara kewajiban yang dimiliki dan seluruh kekayaan yang dimiliki. Solvabilitas

dapat menunjukkan kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban keuangannya apabila perusahaan tersebut dilikuidasi, baik keuangan jangka pendek maupun keuangan jangka panjang.

3. Mengetahui tingkat rentabilitas.

Rentabilitas atau yang sering disebut dengan profitabilitas menunjukkan kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba selama periode tertentu.

4. Mengetahui tingkat stabilitas.

Stabilitas menunjukkan kemampuan perusahaan untuk melakukan usahanya dengan stabil, yang diukur dengan mempertimbangkan kemampuan perusahaan untuk membayar hutang-hutangnya serta membayar beban bunga atas hutang-hutangnya tepat pada waktunya.

Dalam mengukur kinerja keuangan rumah sakit BLU sesuai dengan Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 1981/MENKES/SK/XII/2010 tentang Pedoman Akuntansi Badan Layanan Umum (BLU) Rumah Sakit, analisis laporan keuangan dapat dilakukan dengan menggunakan rasio-rasio laporan keuangan yaitu rasio likuiditas (*cash ratio, acid test ratio, current ratio, net working capital to sales*), rasio aktivitas (*inventory turn over, receivable turn over, collecting period, current asset turn over, fixed asset turn over, sales to net working capital*), rasio solvabilitas (*solvabilitas, debt to equity ratio*), rasio rentabilitas (*gross profit margin, base cost productivity, net profit margin, net return on investment, return on capital employed, net return on equity*). Kemudian menurut Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor PER-34/PB/2014 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Badan Layanan Umum Bidang Layanan Kesehatan dalam pasal (4) disebutkan bahwa, penilaian aspek keuangan meliputi rasio keuangan meliputi pengukuran terhadap rasio kas (*cash ratio*), rasio lancar (*current ratio*), periode penagihan piutang (*collecting period*), perputaran aset tetap (*fixed asset turnover*), imbalan aset tetap (*return on equity*), perputaran persediaan (*inventory turn over*). Sedangkan dalam pasal (5) disebutkan bahwa aspek pelayanan untuk BLU bidang layanan kesehatan di bawah Kementerian Kesehatan meliputi kualitas layanan dan mutu dan manfaat kepada masyarakat.

Penelitian Wijayanti dan Sriyanto (2015), Tama (2018) dan Candrasari et al (2018) menggunakan rasio rentabilitas (ROA), likuiditas (*current ratio*) dan solvabilitas dengan menggunakan rasio hutang terhadap total aktiva (*Debt To Total Asset Ratio*) dalam mengukur kinerja keuangan, sedangkan Winarso (2018) menggunakan terhadap rasio kas (*cash ratio*), rasio lancar (*current ratio*), rasio aktivitas yaitu periode penagihan piutang (*collecting period*), perputaran aset tetap (*fixed asset turnover*), perputaran persediaan (*inventory turn over*) dan rasio rentabilitas yaitu imbalan aset tetap (*return on equity*).

2.2.4. Kinerja Pelayanan

Kinerja adalah gambaran mengenai tingkatan pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program. Kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi, misi organisasi yang tertuang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi (Bastian, 2011). Secara umum dapat juga dikatakan bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu. Untuk mengetahui keberhasilan/kegagalan suatu organisasi seluruh aktivitas organisasi tersebut harus dapat diukur. Bastian (2011), juga menyatakan pengukuran/penilaian kinerja adalah suatu alat manajemen untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Kinerja sektor publik bersifat multidimensional, sehingga tidak ada indikator tunggal yang dapat digunakan untuk menunjukkan kinerja secara komperhensif (Julia, 2016:3).

Pengertian kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud antara lain : a) Untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah, sehingga akan meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi sektor publik dalam pemberian pelayanan publik. b) Untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan. c) Untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan. Pengukuran kinerja dalam sektor publik sangat penting dilakukan untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajemen dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Akuntabilitas bukan sekedar kemampuan menunjukkan bahwa uang publik di belanjakan secara ekonomis, efektif dan efisien (Julia, 2016:4).

Mardiasmo (2011), menjelaskan sistem pengukuran sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan non finansial. Tujuan sistem penilaian kinerja adalah : a) Untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik, b) Untuk mengukur kinerja finansial dan nonfinansial secara berimbang, c) Untuk mengakomodasikan pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk mencapai *goal congruence*, d) Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional. Manfaat pengukuran kinerja antara lain : a) Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja manajemen, b) Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan, c) Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkannya dengan tingkat kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja, d) Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (*reward and punishment*) secara objektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati, e) Sebagai alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi, f) Membantu mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi, g) Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah, h) Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif (Julia, 2016:4).

Menurut Keputusan Menteri Kesehatan nomor 209/Menkes/SK/I/2011 tanggal 31 Januari 2011 tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Kesehatan nomor 550/Menkes/SK/VII/2009 tanggal 15 Juli 2009 tentang Pedoman Penyusunan Rencana Bisnis Anggaran Badan Layanan Umum Rumah Sakit Rumah, bahwa kinerja yang dinilai untuk mengukur tingkat capaian hasil pengelolaan rumah sakit BLU meliputi kinerja keuangan, kinerja pelayanan dan kinerja mutu pelayanan dan manfaat bagi masyarakat.

2.2.5. Teori Kemandirian Keuangan

David Osborne (1993), mencoba menuliskan resep untuk menjawab permasalahan seperti Indonesia. Resep tersebut sering disebut dengan mewirausahakan pemerintah (*enterprising government*). Menurut Osborne, resep

tersebut dibutuhkan agar Pemerintah dapat meningkatkan layanan dan produktifitas melalui kondisi dana yang terbatas. Osborne mencoba merumuskan beberapa prinsip Pemerintah yang memiliki sifat *entrepreneur* yaitu: (1) katalistik (*catalytic*); (2) dimiliki komunitas (*community-owned*); (3) kompetitif (*competitive*); (4) diarahkan oleh misi (*mission-driven*); (5) berorientasi hasil (*result-oriented*); (6) diarahkan oleh pelanggan (*customer-driven*); (7) terdesentralisasi (*decentralized*); (8) digerakkan oleh pasar (*market-driven*) (Siringoringo, 2017:2).

Di Indonesia, teori *entrepreneur government* milik Osborne diadopsi dalam reformasi keuangan negara melalui pemberian suatu fleksibilitas tata kelola keuangan pada Badan Layanan Umum (BLU). Fleksibilitas tersebut dimaksudkan agar institusi-institusi penyedia dapat memberikan pelayanan yang berkualitas kepada masyarakat meskipun terdapat keterbatasan dana yang dialokasikan Pemerintah. Pemberian fleksibilitas keuangan pada BLU dituangkan dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan dijabarkan lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (Siringoringo, 2017:2). Kemandirian keuangan (otonomi fiskal) menunjukkan kemampuan Satuan Kerja dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar biaya pelayanan sebagai sumber pendapatan yang diperlukan satker (Tama, 2018:144).

Pengembangan skema BLU seyogyanya juga mengedepankan bagaimana prinsip-prinsip tata kelola yang baik dapat terimplementasikan. Pengembangan tata kelola tersebut dilandasi oleh sistem tata kelola BLU sebagaimana telah dituangkan dalam peraturan-peraturan terkait, seperti UU No 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU No 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara serta PP No 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU. Pola pengelolaan keuangan tersebut selanjutnya dikawinkan dengan kaedah-kaedah tata kelola sektor privat yang telah jamak dipraktekkan sehingga prinsip-prinsip kewirausahaan (*entrepreneur*) yang dimiliki sektor privat benar-benar dapat diadopsi oleh sektor publik (Siringoringo, 2017:3)

Pada saat prinsip-prinsip kewirausahaan telah terimplementasi di sektor publik, maka BLU akan mampu menyediakan layanan dengan kualitas premium dan terstandar yang dapat bersaing dengan sektor privat baik di dalam maupun luar negeri. Penyediaan kualitas tersebut tentunya tetap memperhatikan keterjangkauan tarif bagi seluruh masyarakat atau kelompok masyarakat. Penerapan prinsip kewirausahaan tersebut juga diharapkan dapat meningkatkan kemandirian sehingga mampu mengatasi permasalahan keterbatasan pendanaan Pemerintah (Siringoringo, 2017:3). Peneliti menyimpulkan teori kemandirian keuangan tersebut sangat berkaitan erat dengan rumah sakit yang berstatus sebagai BLU. Karena dengan adanya fleksibilitas dalam hal pengelolaan sumber daya, pengelolaan pengadaan barang/jasa dan pengelolaan keuangan yang dimiliki oleh BLU, dapat berjalan dengan efektif dan efisien.

2.2.6. Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, menyebutkan bahwa Badan Layanan Umum, yang kemudian disebut BLU adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Dan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2012 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005, mengatakan bahwa BLU dapat memungut biaya kepada masyarakat sebagai imbalan atas barang dan/atau jasa layanan yang diberikan. Selanjutnya menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 92/PMK.05/2011 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum pasal 2 ayat 7 menyatakan bahwa penerimaan anggaran BLU bersumber dari APBN.

Istilah Badan Layanan Umum (BLU) atau Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) mulai diketahui pada tahun 2004 sebagaimana terdapat pada Pasal 1 UU No.1/2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Peraturan Pemerintah (PP) No 23 Tahun 2005 dan revisi UU Rumah Sakit No. 44 Tahun 2009 yang mengamanatkan bahwa Rumah Sakit harus menjadi Badan Layanan Umum

(BLU). Oleh karenanya, pemerintah memberikan sejumlah fleksibilitas untuk instansi yang menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (Nadilla et al, 2016:90).

Lima karakteristik khusus yang sedikit membedakan Badan Layanan Umum dengan organisasi ataupun instansi pemerintah lainnya, yakni: 1) BLU adalah instansi pemerintah yang memberikan layanan penyediaan barang dan jasa. Ini adalah karakter utama dari Badan Layanan Umum. 2) BLU harus menjalankan praktik bisnis yang sehat tanpa menerapkan pencarian keuntungan. 3) BLU dijalankan dengan prinsip efisien dan produktivitas 4) Adanya fleksibilitas dan otonomi dalam menjalankan operasional BLU. 5) BLU dikecualikan dari ketentuan keuangan negara pada umumnya (Julia, 2016:6). Sehubungan dengan itu, Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (selanjutnya disebut dengan PPK BLU) merupakan pengembangan konsep satuan kerja pemerintah sebagai *public enterprise*, yang bertujuan meningkatkan pelayanan terhadap publik. Saat ini berbagai jenis satuan kerja pemerintah telah menerapkan PPK BLU (Tama, 2018:12).

Dengan bentuk yang lebih otonom, BLU mempunyai hak mengelola dan memanfaatkan kekayaannya. Sebagai contoh adalah fleksibilitas rumah sakit BLU dalam pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan hutang, pengelolaan kas dan pengelolaan barang/jasa (Tama, 18:12). Salah satu satuan kerja yang telah menerapkan PPK BLU adalah rumah sakit vertikal di bawah Kementerian Kesehatan. Penerapan PPK BLU memberikan peluang bagi rumah sakit untuk dapat memberikan pelayanan yang lebih baik kepada masyarakat di bidang kesehatan dengan melaksanakan prinsip ekonomi yang efektif dan efisien namun tidak melupakan bahwa Rumah Sakit ini mempunyai tujuan sosial dalam memenuhi pemenuhan pelayanan kesehatan publik.

Menurut Pasaribu (2014) dalam artikel Direktorat Pembinaan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, ada perbedaan mendasar antara pola pengelolaan keuangan berbasis satker (Satuan Kerja) dengan pola pengelolaan keuangan BLU (PPK-BLU). Satuan kerja ialah unit organisasi lini yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan Kementerian/Lembaga Pemerintah Non Kementerian. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2013, kepala

satuan kerja memiliki kewenangan dan tanggung jawab dalam penggunaan anggaran. Namun sejak terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU, Pemerintah menetapkan pola pengelolaan keuangan badan layanan umum, satuan kerja instansi Pemerintah wajib memenuhi tiga persyaratan yaitu : (1) Persyaratan substantif, yaitu penilaian dari segi bisnis utama (*core business*) organisasi. Persyaratan ini ditujukan untuk menilai apakah suatu instansi pemerintah menyelenggarakan pelayanan public dengan menjual barang/menetapkan tarif dalam menyediakan quasi-barang publik sebagai pendapatan operasional. (2) Persyaratan teknis, yaitu penilaian dari segi kesehatan dan kemampuan keuangan sehingga layak dikembangkan melalui PPK-BLU. (3) Persyaratan administratif, yaitu penilaian terhadap dokumen kelengkapan seperti antara lain laporan keuangan, rencana strategi bisnis, laporan audit dan standar pelayanan minimum.

Menurut Pasaribu (2014) Tabel perbandingan karakteristik antara Satuan Kerja dengan Badan Layanan Umum, yaitu :

	Satker	BLU
Definisi	Satuan kerja adalah unit yang merupakan bagian dari suatu Kementerian/Lembaga dan Non Kementerian Lembaga yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan dari suatu program pemerintah.	Badan Layanan Umum adalah instansi pemerintah yang menyediakan barang/atau jasa untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berdasarkan prinsip efisiensi dan produktivitas.
Status Kepegawaian	PNS (pegawai negeri sipil)	Pegawai Negeri Sipil (PNS) Pegawai Pemerintah dengan Perjanjian Kerja (PPPK)
Manajemen	Birokratis, hirarkis, rule and process oriented	- <i>Customer focus</i> - <i>Output oriented</i> - <i>Manajemen ala bisnis</i>
Budaya kerja	Administratif	Kinerja berdasarkan produktivitas
Kelembagaan	Bagian dari K/L, Struktural Eselonisasi jabatan	Agen K/L, Board management (Dewan Direksi) <i>Advisory board</i> (Dewas)

Sumber Dana	APBN	APBN dan Pendapatan Jasa Layanan
Pengelolaan Keuangan	Tidak boleh melampaui pagu anggaran Tidak memiliki saldo awal	Dapat melampaui pagu sesuai dengan ambang batas yang ditetapkan Memiliki saldo awal Anggaran dapat dipakai pada tahun berikutnya
Budgeting	Menyusun RKA-KL, DIPA	Menyusun RBA, RKA-KL dan DIPA

Menurut Pasaribu (2014) Unit-unit yang sudah mendapat predikat sebagai BLU diberi beberapa keistimewaan yang tidak dimiliki oleh satuan kerja pada umumnya diantaranya sebagai berikut:

- (1) BLU menganut pola anggaran fleksibilitas (*flexible budget*). Pola anggaran ini mengizinkan pemimpin BLU melakukan belanja lebih besar daripada yang ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggaran. Besarnya ambang batas fleksibilitas anggaran tentunya ditetapkan terlebih dahulu dalam dokumen Rencana Bisnis Anggaran tahunan sebagai dokumen perencanaan dan penganggaran BLU. Dalam mekanisme PPK-BLU, pendapatan yang berasal dari jasa layanan dapat dikelola secara langsung untuk membiayai kegiatan operasional. Sebaliknya menurut Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2007, Satuan kerja non-BLU, yang memiliki Penerimaan Negara Bukan Pajak, wajib menyetor secepatnya ke Kas Rekening Negara. Istimewanya, BLU hanya perlu melaporkan jumlah penerimaan sekaligus bertanggungjawabkan belanja yang sudah dilakukan melalui Surat Perintah Pengesahan Pertanggungjawaban Belanja (SP3B) minimal sekali dalam tiga bulan (Per-30/PB/2011). Singkatnya, selain tidak diwajibkan untuk menyetor PNBP secara langsung ke rekening Kas Negara, BLU diberi kewenangan untuk melampaui pagu anggaran dalam rangka menambah volume output kegiatan dalam satu periode anggaran. Namun perlu digarisbawahi bahwa pengeluaran BLU yang dapat dilampaui hanya yang sumber dananya berasal dari PNBP sesuai dengan ambang batas yang telah ditetapkan dalam dokumen Rencana Bisnis Anggaran (RBA).

- (2) BLU dapat memiliki saldo akhir tahun sebagai surplus kas. Surplus BLU terjadi apabila terdapat selisih lebih antara pendapatan operasional dengan pengeluaran rutin dalam satu tahun anggaran. Selain itu, pemimpin BLU dapat memanfaatkan saldo awal sebagai uang muka kerja sehingga dalam proses pelayanan publik tidak mengalami kekuarangan sumberdaya sebelum dokumen pelaksanaan anggaran dapat direalisasikan pada awal tahun. Ketentuan tersebut jelas sangat berbeda dengan aturan dalam pengelolaan keuangan berbasis satker dimana satker wajib menyetorkan saldo akhir tahun anggaran ke rekening kas Negara pada akhir tahun anggaran.
- (3) Meskipun dikelola bukan untuk mencari keuntungan, BLU memiliki kewenangan untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat sama seperti halnya dengan organisasi yang berorientasi pada keuntungan. Hal itu secara implisit menekankan agar BLU dikelola dengan konsep manajerialisme agar mampu meningkatkan efisiensi dan efektivitas dalam pelayanan publik. Sehingga kemampuan managerial menjadi krusial dalam menjalankan roda organisasi untuk mencapai tujuan organisasi dalam penyediaan pelayanan publik. Selain itu, pemimpin BLU diberi kewenangan dalam hal pengelolaan investasi, pengelolaan kas, pengelolaan utang dan piutang, dan pengelolaan aset/barang. Harapannya, dengan semakin meningkatkan kemampuan keuangan, pemimpin BLU dapat meningkatkan kualitas layanan serta meningkatkan remunerasi sebagai imbalan atas kinerja pegawai. Untuk menjaga akuntabilitas publik dan menghindari *moral hazards*, BLU dilengkapi dengan dewan pengawas sebagai alat kelengkapan organisasi yang mewakili kepentingan pemerintah, Pasaribu (2014).

2.3. Hubungan Antar Variabel

2.3.1. Hubungan Kinerja Keuangan dengan Tingkat Kemandirian Keuangan

Pengukuran terhadap taraf kualitas pelayanan sangatlah penting terutama untuk meningkatkan kualitas pelayanan dan meningkatkan kinerja keuangan. Keuntungan yang sebenarnya bukan datang dari pelanggan yang puas saja, melainkan dari pelanggan yang setia. Pemberian kualitas pelayanan yang buruk dan mengecewakan pelanggan merupakan beberapa sebab dari kegagalan.

Sehingga, memenuhi keperluan pasien dan berusaha menjaga pelanggan merupakan keutamaan dari organisasi kesehatan (Tama, 2018:17).

Untuk menilai kinerja, tidak ada satupun pengukuran yang dapat memenuhi keinginan seluruh bagian organisasi. Keseimbangan yang diharapkan hanya dapat dihubungkan dengan strategi tertentu yang ingin dicapai organisasi yang bersangkutan, misalnya tingkat pengelolaan keuangan dan tingkat pelayanan. Salah satu metode yang dapat dipakai dalam pengukuran kinerja adalah dengan menggunakan analisis terhadap rasio, baik rasio yang mengukur kinerja pelayanan maupun kinerja keuangan (Lestari, et al 2009) menegaskan bahwa kualitas pelayanan berbanding lurus dengan kinerja keuangan rumah sakit dan tingkat kepuasan pasien rawat inap dan instalasi gawat darurat, dan yang tidak kalah penting dalam pencapaian kinerja pelayanan dan keuangan tersebut harus diimbangi dengan tingkat efektifitas dan efisiensi operasional rumah sakit. Madjid (2009) menjelaskan bahwa salah satu pengukur tingkat efektivitas dan efisiensi rumah sakit adalah *Cost Recovery Rate* (CRR) dan Tingkat Kemandirian (TK) (Wijiyanti & Sriyanto, 2015:30).

a. Rasio Rentabilitas digunakan untuk mengukur kemampuan rumah sakit mendapatkan hasil usaha atau hasil kerja (pendapatan) dari layanan yang diberikan. Dapat dihitung dengan pendapatan operasional tahun sekarang dikurang realisasi pendapatan tahun lalu dibanding realisasi pendapatan tahun lalu. Menurut Madjid (2009) Rasio Rentabilitas diukur dengan kesuksesan Rumah Sakit dan kemampuan menggunakan aktiva secara produktif, surplus yang besar belum menjadi ukuran rumah sakit itu efisien, rentabilitas merupakan indikator utama bagi stakeholder, untuk mengetahui efisiensi, maka dapat diketahui dengan membandingkan surplus dengan aktiva dan modal untuk menghasilkan surplus tersebut, maka semakin tinggi rasio rentabilitas maka akan semakin produktif penggunaan aktiva dan berdampak baik pada kemandirian keuangan rumah sakit. Dalam hal ini peneliti akan mengukur rasio rentabilitas dengan menggunakan rumus perhitungan *Return On Assets* (ROA).

b. Rasio Likuiditas merupakan kemampuan suatu perusahaan memenuhi kewajiban jangka pendeknya secara tepat waktu (Irham Fahmi, 2014:59). Rasio likuiditas yang digunakan pada penelitian ini yaitu rasio lancar. Rasio Lancar

(*Current Ratio*) merupakan perbandingan antara aset lancar dan kewajiban lancar. Menurut Madjid (2009) *Current ratio* adalah rasio yang digunakan untuk mengukur kemampuan rumah sakit untuk melunasi utang jangka pendek, semakin tinggi likuiditas maka kemampuan Rumah Sakit dalam membayar kewajiban akan semakin baik, rasio ini paling umum digunakan untuk mengetahui kesanggupan memenuhi kewajiban jangka pendek dipenuhi oleh aktiva yang akan diperkirakan akan menjadi uang tunai dalam periode yang sama dengan jatuh tempo. Jika sebuah rumah sakit mengalami kesulitan keuangan, rumah sakit akan mulai membayar tagihan–tagihannya (utang usaha) secara lebih lambat, meminjam dari bank dan seterusnya. Jika kewajiban lancar meningkat lebih cepat dari aktiva lancar, rasio lancar akan turun, dan hal ini pertanda ada masalah. Namun sebaliknya, angka rasio lancar yang tinggi juga tidak bagus, karena menunjukkan banyaknya dana menganggur yang pada akhirnya mengurangi kemampuan keuangan rumah sakit dan secara langsung mempengaruhi kemandirian keuangan.

c. Rasio Aktivitas adalah rasio yang mengukur seberapa efektif perusahaan dalam memanfaatkan semua sumber daya yang ada padanya. Semua rasio aktivitas ini melibatkan perbandingan antara pendapatan bruto pada aktiva tetap. Rasio aktivitas yang peneliti gunakan dalam hal ini adalah rasio Perputaran Aset Tetap (*Fixed Aset Turn Over*). Menurut Winarso (2018:290) Perputaran Aset Tetap (*Fixed Aset Turn Over*) menunjukkan tingkat efisiensi penggunaan keseluruhan aktiva perusahaan dalam menghasilkan pendapatan pada periode tertentu. Sehingga dapat disimpulkan bahwa rasio aktivitas mempunyai pengaruh terhadap efisiensi dalam hal ini tingkat kemandirian rumah sakit BLU.

Berdasarkan tinjauan teoritis, tinjauan penelitian terdahulu, hubungan dengan latar belakang, perumusan masalah serta tujuan penelitian, maka hipotesis 1 dalam penelitian ini adalah :

H1 = Kinerja Keuangan berpengaruh positif terhadap Tingkat Kemandirian Keuangan pada Rumah Sakit vertikal di bawah Kementerian Kesehatan RI yang berstatus sebagai BLU yang menerapkan PPK BLU.

2.3.2. Hubungan Kinerja Pelayanan dengan Tingkat Kemandirian Keuangan

Evaluasi atas kinerja dapat dilakukan dengan membandingkan antara tingkat kerja yang sesungguhnya dengan target tingkat kinerja yang diidentifikasi, atau dengan tingkat kinerja organisasi lain yang sebidang, atau menggunakan benchmark pada bidang yang sejenis. Pengukuran kinerja berdasarkan aspek pelayanan dan keuangan secara berimbang dapat bermanfaat untuk perkembangan pencapaian strategi (Tama, 2016:16). Kinerja keuangan yang kuat dikaitkan dengan peningkatan perawatan pasien, menunjukkan bahwa rumah sakit yang stabil dalam hal finansial lebih mampu mempertahankan sistem yang andal dan menyediakan sumber daya berkelanjutan untuk peningkatan kualitas (Dean et al, 2019).

Lestari et al. (2009) menegaskan bahwa kualitas pelayanan berbanding lurus dengan kinerja keuangan rumah sakit dan tingkat kepuasan pasien rawat inap dan instalasi gawat darurat, dan yang tidak kalah penting dalam pencapaian kinerja pelayanan dan keuangan tersebut harus diimbangi dengan tingkat efektifitas dan efisiensi operasional rumah sakit. Madjid (2009) menjelaskan bahwa salah satu pengukur tingkat efektivitas dan efisiensi rumah sakit adalah *Cost Recovery Rate* (CRR) dan Tingkat Kemandirian (TK) (Wijiyanti & Sriyanto, 2015:30).

Indikator pelayanan Rumah Sakit berguna untuk mengetahui tingkat pemanfaatan mutu dan efisiensi pelayanan rumah sakit. Beberapa indikator pelayanan di rumah sakit menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pelayanan Medik tahun 2005 yang masih digunakan sampai saat ini dan berdasarkan Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 1164/MENKES/SK/X/2007 tentang Pedoman Penyusunan Rencana Bisnis dan Anggaran Rumah Sakit Badan Layanan Umum antara lain yaitu :

1. BOR (*Bed Occupancy Ratio* = Angka penggunaan tempat tidur).

BOR adalah *the ratio of patient service days to inpatient bed count days in a period under consideration* (Huffman. 1994) yaitu persentase pemakaian tempat tidur pada satuan waktu tertentu. Indikator ini memberikan gambaran tinggi rendahnya tingkat pemanfaatan tempat tidur rumah sakit. Nilai parameter BOR yang ideal adalah antara 60-85% (Candrasari,

2018:96). BOR adalah suatu pengukuran prosentase dengan membagi jumlah hari rawat dalam suatu periode, dikali 100% dibagi jumlah tempat tidur (TT) yang tersedia dikali hari perawatan dalam periode yang sama tujuannya adalah untuk mengetahui tingkat hunian pasien yang dirawat di rumah sakit, meningkatnya BOR berakibat meningkatnya pendapatan yang berasal dari layanan hari rawat, semakin tinggi BOR maka akan semakin berdampak baik untuk menopang kemandirian keuangan rumah sakit (Masnah, 2012)

2. AVLOS (*Average Length of Stay* = Rata-rata lamanya pasien dirawat). AVLOS adalah *the average hospitalization stay of inpatient discharge during the periode under consideration* (Huffman, 1994). Menurut Depkes RI (2005) adalah rata-rata lama rawat seorang pasien. Indikator ini disamping memberikan gambaran tingkat efisiensi, juga dapat memberikan gambaran mutu pelayanan, apabila diterapkan pada diagnosis tertentu dapat dijadikan hal yang perlu pengamatan yang lebih lanjut. Secara umum nilai AVLOS yang ideal antara 6-9 hari. Sesuai Masnah (2012) hubungan indikator ini memiliki hubungan positif dengan kemandirian keuangan rumah sakit, artinya semakin tinggi nilai AVLOS maka semakin berdampak baik kepada kemandirian keuangan.
3. TOI (*Turn Over Interval* = Tenggang perputaran). TOI menurut Depkes RI (2005) adalah rata-rata hari dimana tempat tidur tidak ditempati dari telah diisi ke saat terisi berikutnya. Indikator ini memberikan gambaran tingkat efisiensi penggunaan tempat tidur. Idealnya tempat tidur kosong tidak terisi pada kisaran 1-3 hari. Menurut Masnah (2012) semakin rendah nilai TOI maka akan berdampak baik pada pendapatan rumah sakit dan akhirnya berdampak baik pada kemandirian keuangan rumah sakit.
4. BTO (*Bed Turn Over*= Angka perputaran tempat tidur). BTO adalah *the net effect of change in occupancy rate and length of stay* (Huffman,1994). Menurut Depkes RI (2005) adalah frekuensi pemakaian tempat tidur pada satu periode, berapa kali tempat tidur dipakai dalam satu satuan waktu tertentu. Idealnya dalam satu tahun, satu tempat tidur rata-

rata dipakai 40-50 kali. Menurut Candrasari (2018:99) korelasi antara BTO dan tingkat kemandirian keuangan yang searah. Dengan kata lain, jika BTO semakin tinggi, maka tingkat kemandirian semakin tinggi.

5. NDR (*Net Death Rate*).

NDR menurut Depkes RI (2005) adalah angka kematian 48 jam setelah dirawat untuk tiap-tiap 1.000 penderita keluar. Indikator ini memberikan gambaran mutu pelayanan di rumah sakit. Menurut Candrasari (2018:96) secara umum nilai NDR yang ideal adalah kurang dari 25/1.000 penderita keluar (2,5/100 penderita keluar). Dapat kita lihat jika NDR semakin tinggi, maka tingkat kemandirian keuangan akan semakin rendah.

6. GDR (*Gross Death Rate*).

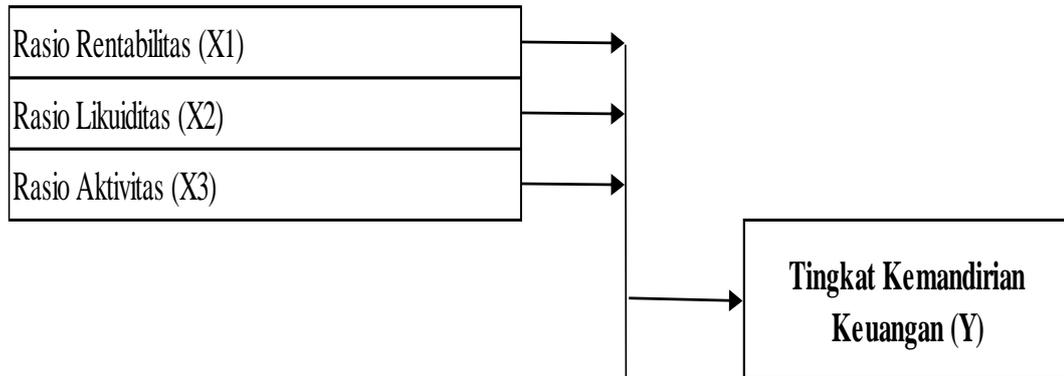
GDR menurut Depkes RI (2005) adalah angka kematian umum untuk setiap 1.000 penderita keluar. Menurut Candrasari (2018:96) nilai GDR seyogyanya tidak lebih dari 45 per 1.000 penderita keluar (4,5/100 penderita keluar). Jika nilai GDR semakin tinggi, maka tingkat kemandirian keuangan akan semakin rendah.

Berdasarkan tinjauan teoritis, tinjauan penelitian terdahulu, hubungan dengan latar belakang, perumusan masalah serta tujuan penelitian, maka hipotesis 2 dalam penelitian ini adalah :

H2 = Kinerja Pelayanan berpengaruh positif terhadap Tingkat Kemandirian Keuangan pada Rumah Sakit vertikal di bawah Kementerian Kesehatan RI yang berstatus sebagai BLU yang menerapkan PPK BLU.

2.4. Kerangka Konseptual Penelitian

Kerangka konseptual merupakan suatu bentuk kerangka berpikir yang dapat digunakan sebagai pendekatan dalam memecahkan masalah. Biasanya kerangka penelitian ini menggunakan pendekatan ilmiah dan memperlihatkan hubungan antar variabel dalam proses analisisnya. Dalam penelitian ini kerangka konseptual penelitiannya ini adalah sebagai berikut :

Kinerja Keuangan :**Kinerja Pelayanan :**