

MEMAKNAI PENYUSUNAN DAN PELAPORAN AKUNTANSI PADA RUMAH SAKIT BLU (STUDI KASUS RSUP DR. MOHAMMAD HOESIN PALEMBANG)

Fardinant Adhitama

Mahasiwa Pascasarjana Universitas Sriwijaya
dj.dinant@yahoo.com

ABSTRACT

The arrangement and accounting reporting becomes an important component in a governance institution to assess the performance in a financial management which apply PSB (Public Service Board) accounting reporting is governed by laws and regulations in the field of state finances to run a sound business practice, PSB (Public Service Board) carry out two systems with two standards for the preparation and reporting of accounting in financial governance GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) as the standard in the preparation and reporting of accounting for financial reporting BLU (Public Service Board) accrual-based and GAS (Government Accounting Standards) as standard in preparation and accounting reporting of the government agencies with cash toward accrual basis. This research was conducted to understand and interpret how the implementation of the preparation and reporting of accounting PSB (Public Service Board) at Dr. Mohammad Hoesin Hospital Palembang then figure out what are the problems encountered in the preparation of accounting and reporting, and how the decisions taken by Dr. Mohammad Hoesin Hospital Palembang in following up the problems that arise, this study is a qualitative research paradigm interpretatif research with case study approach. The object of this research is part of the accounting department of Dr. Mohammad Hoesin Palembang with speakers Head of financial accounting along with the associated staff. Data analysis is done with data reduction, understanding and interpretation. The results of the study describes how the process of preparation and accounting reporting that occurred at Dr. Mohammad Hoesin Hospital Palembang as the implementing agency of PSB (Public Service Board), researchers also found a lot of problems that arise in the preparation and reporting of accounting process on PSB (Public Service Board) governance of Dr. Mohammad Hoesin Hospital Palembang, then the results of this study explain the decisions taken by rational choice theory. Suggestion that is given in this study is that the central government may revise the regulation in the financial governance of PSB (Public Service Board) particularly regarding General Services Agency Hospital.

Keywords: *Accounting decision making, Financial Reports, Public Service Agency*

PENDAHULUAN

Penyusunan dan pelaporan akuntansi pada dasarnya merupakan suatu aktivitas jasa berkaitan dengan identifikasi, pengukuran, pengklasifikasian

dan pengikhtisaran kejadian atau transaksi ekonomi guna menghasilkan informasi keuangan yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan.

Dalam pengelolaan keuangan yang menerapkan BLU pelaporan akuntansi

diatur oleh peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara. Adapun peraturan yang menegaskan bahwa basis akuntansi pada BLU adalah akrual dapat dilihat pada PMK No. 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi Dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum dalam Bab III Pasal 6 Ayat 3.a yang menyatakan: "Basis akuntansi yang digunakan pengelolaan keuangan BLU adalah basis akrual." yang menjadi masalah adalah Laporan keuangan tersebut akan dikonsolidasikan dengan laporan keuangan kementerian/lembaga sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang masih menggunakan basis kas menuju akrual, pada tahun 2013 pemerintah khususnya dalam hal ini kementerian kesehatan masih menggunakan PP 71 Tahun 2010 lampiran II dengan SAP berbasis Kas menuju Akrual sehingga munculah permasalahan dalam pelaksanaan konsolidasi laporan keuangan yang dibuat rumah sakit BLU. Dari perbedaan kedua konsep peraturan ini munculah sebuah fenomena atas permasalahan yang menyangkut basis akuntansi di dalam pemerintahan pada instansi BLU, khususnya RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang tidak terlepas dari permasalahan tersebut baik dalam pelaksanaan penyusunan maupun pelaporan laporan keuangan. hal ini didukung dengan penelitian sebelumnya di beberapa Negara tentang masalah basis akuntansi pada pemerintahan, berikut kutipan peneliti sebelumnya tentang masalah basis akuntansi di dalam pemerintahan.

Jorge (2008) dalam *"From Cash To Accruals In Portuguese Local Government Accounting: What Has Truly Changed"* : *In spite of major innovations brought in by the new local government accounting sistem, several implementing problems have arisen, namely related to understanding and applying the accrual concept. Moreover, although within the current sistem, financial and cost*

accountings are accruals-based, budgetary accounting continues using a modified cash basis (while recognising expenditures future commitments) and the whole sistem functioning is ruled by budgetary transactions, meaning that budgeting still strongly determines the development of the accounting and reporting sistem.

As in other countries (Lapsley and Pallot, 2000; Christensen, 2002; Pallot, 2005; Singh, 2005), there have been factors creating implementation barriers to the reforms, namely lack of governmental accounting expertise and problems relating to assets recognition.

Permasalahan timbul pada pelaksanaan basis akuntansi baru pada Negara Portugis yaitu masalah pemahaman dan penerapan konsep baru yaitu akrual basis, di mana anggaran pada Negara tersebut masih menggunakan konsep kas basis modifikasi, dan semua pelaksanaan masih berdasarkan anggaran sehingga penganggaran masih sangat menentukan pengembangan sistem akuntansi dan pelaporan.

Senada dengan negara Portugis beberapa negara lain dalam hasil penelitian beberapa peneliti sebelumnya (Lapsley and Pallot, 2000; Christensen, 2002; Pallot, 2005; Singh, 2005) juga menemukan faktor-faktor yang menghambat implementasi untuk reformasi akuntansi pemerintahan, yaitu kurangnya keahlian akuntansi pemerintahan dan masalah yang berkaitan dengan pengakuan asset.

Guthrie (1998), dalam *"Application of accrual accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?"*

Many within governmental entities have problems in understanding the time and costs involved in inventorying and valuating non-operational items – namely buildings and others included in the historical and cultural heritage – for which it has been difficult to apply and

establish objective criteria such as those used in business accounting

dalam penelitiannya Guthrie (1998) mengungkapkan badan-badan pemerintah memiliki masalah dalam memahami penentuan waktu dan biaya dalam inventarisasi barang-barang non-operasional yaitu bangunan dan lain-lain yang termasuk dalam warisan sejarah dan budaya, yang sulit untuk menetapkan kriteria obyektif seperti yang digunakan dalam akuntansi bisnis dalam hal ini basis akrual sebagai penentuan harga berdasarkan nilai masa lalu atau nilai sekarang.

Permasalahan akuntansi juga timbul pada peneliti sebelumnya seperti dalam penelitian Amiry, Djahuri dan Ludigdo (2010) dalam pembahasannya menemukan kasus ketidak seragaman pencatatan SAK dan SAP tentang akun tunjangan beras dan piutang mahasiswa, sedangkan dalam penelitian Meidyawati (2011) juga menemukan permasalahan akuntansi yang diungkapkan dalam hasil penelitiannya yang menyatakan Rumah Sakit Stroke Nasional Bukit Tinggi mengalami kesulitan dalam melakukan penyesuaian pada akun-akun SAK (akrual basis) dan SAP (kas basis) untuk dikonsolidasikan dengan laporan keuangan kementerian/lembaga.

penelitian ini menekankan pada upaya eksplorasi pemahaman atas pelaporan akuntansi dan memaknai setiap tindakan dan keputusan yang dibuat oleh para aktor untuk penyelesaian masalah akuntansi yang akan dianalisis dengan beberapa teori sosial, untuk itu peneliti menggunakan metode penelitian Kualitatif non-positivistik dengan paradigma interpretif.

Yang menjadi fokus penelitian pada penelitian ini adalah Bagaimanakah implementasi penyusunan dan pelaporan akuntansi Badan Layanan Umum pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang? Permasalahan apa sajakah yang dihadapi para aktor dalam

penyusunan dan pelaporan akuntansi? dan Bagaimanakah pengambilan keputusan para aktor dalam menindak lanjuti permasalahan yang timbul dilihat dari sudut pandang teori pilihan rasional?

TINJAUAN PUSTAKA

Peran Teori Dalam Penelitian

Teori memegang peranan yang sangat penting, terutama dalam penelitian kualitatif. Menurut Schwandt (2003) teori membimbing dan menolong para peneliti untuk memahami dan menganalisis sebuah fenomena yang terjadi. Dalam penelitian ini peneliti menggunakan tiga teori yang dikelompokkan menjadi dua fungsi sebagai dasar pengamatan dan sebagai alat analisis permasalahan yaitu :

- a) Teori Keagenan (*Agency Theory*) sebagai dasar pemahaman untuk mengamati perilaku objek dalam penyusunan dan pelaporan akuntansi dari aspek agen kepada prinsipalnya.
- b) Teori *Rational Choice* dan *Bounded Rationality* sebagai alat analisis permasalahan untuk memahami bagaimana perilaku aktor dalam mengambil keputusan pada saat melakukan penyusunan dan pelaporan akuntansi.

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan menyatakan bahwa perusahaan yang memisahkan fungsi pengelolaan dan kepemilikan akan rentan terhadap konflik keagenan (Jensen and Mackling, 1976). Pada model keagenan dirancang sebuah sistem yang melibatkan kedua belah pihak yaitu manajemen dan pemilik. Selanjutnya, manajemen dan pemilik melakukan kesepakatan (kontrak) kerja untuk mencapai manfaat (*utilitas*) yang diharapkan. Lambert (2001) menyatakan bahwa dalam kesepakatan tersebut diharapkan dapat memaksimalkan utilitas pemilik (*principal*), dan dapat memuaskan serta menjamin manajemen (*agent*) untuk

menerima reward. Manfaat yang diterima oleh kedua belah pihak di dasarkan pada kinerja perusahaan. Pada umumnya, kinerja perusahaan diukur dari profitabilitas (Penman, 2003). Besarnya profitabilitas, selanjutnya diinformasikan oleh manajemen kepada pihak pemilik melalui penyajian laporan keuangan.

Menurut Jensen dan Meckling dalam Septiani (2005) Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak di mana satu orang atau lebih (prinsipal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal serta memberi wewenang kepada agen untuk membuat keputusan yang terbaik bagi principal, sedangkan menurut Lambert (2001) Perusahaan yang memisahkan fungsi pengelolaan dan kepemilikan akan rentan terhadap konflik keagenan.

Berkaitan dengan masalah keagenan, praktek pelaporan keuangan dalam Rumah Sakit BLU RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang merupakan suatu konsep yang didasari oleh teori keagenan. Dalam pelaporan keuangan, Rumah Sakit BLU RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang yang bertindak sebagai agen mempunyai kewajiban menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna informasi keuangan. Sedangkan Pemerintah yang bertindak sebagai principal dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik.

Dalam penelitian ini Rumah Sakit BLU RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang berfungsi sebagai agen yang diberi kewenangan untuk melaksanakan kewajiban tertentu yang ditentukan oleh para pengguna informasi keuangan pemerintah sebagai prinsipal, baik secara langsung atau tidak langsung melalui wakil-wakilnya. Dalam hubungan keagenan, Rumah Sakit BLU RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang sebagai agen harus melaksanakan apa yang menjadi kepentingan para pengguna

informasi keuangan pemerintah sebagai prinsipalnya.

Teori *Rational Choice* dan *Bounded Rationality*.

Teori pilihan rasional (*Rational Choice Theory*) sering pula disebut sebagai teori tindakan rasional (*Rational Action Theory*) Teori ini pada awalnya berpengaruh kuat pada analisis-analisis ekonomi, tetapi kemudian diadopsi pula oleh sosiologi, psikologi, dan ilmu politik bahkan ilmu humaniora, Buchanan (1972).

Sedangkan Bouffard and et al (2010) memperspektifkan teori pilihan rasional sebagai identifikasi dari berbagai penjelasan tentang cost dan benefit atau di interpretasikan sebagai tingkat nilai dan keuntungan. Oleh karena itu teori pilihan rasional erat kaitan dengan teori pengambilan keputusan.

Menurut Dunleavy (1991:4) Esensi dari rational choice adalah ketika dihadapkan pada beberapa alur tindakan, manusia biasanya akan memilih alur yang mereka yakini akan mendatangkan manfaat yang paling besar bagi manusia tersebut. Kesimpulan itu dijabarkan secara lebih detil dalam premis-premis dasar rational choice theory, sebagai berikut:

- a) Manusia memiliki seperangkat preferensi-preferensi yang bisa mereka pahami, mereka tata menurut skala prioritas, dan dibandingkan antara satu dengan yang lain.
- b) Tatanan preferensi ini bersifat transitif, atau konsisten dalam logika.
- c) Tatanan preferensi itu didasarkan pada prinsip memaksimalkan manfaat dan meminimalkan resiko.
- d) Manusia pada dasarnya adalah makhluk yang egois.

Teori pilihan rasional merupakan bagian dari ilmu sosiologi, menurut Weber (1969) sosiologi merupakan bidang kajian ilmu yang berupaya memahami tindakan-tindakan sosial dengan jalan menguraikan dan menjelaskan sebab-sebab dari sesuatu tindakan tersebut dilakukan.

Sesungguhnya, inti dari sosiologi Weber adalah pada makna yang konkrit dari tindakan perseorangan yang lahir dari alasan-alasan subyektif, dan bukan pada bentuk-bentuk substansial dari kehidupan bersama maupun nilai obyektif dari tindakan tersebut. Weber (1969) selanjutnya menyatakan bahwa, tindakan sosial seseorang dipengaruhi oleh empat faktor sebagai berikut

- a) *Zweck rational*, adalah tindakan sosial yang mendasarkan pada pertimbangan-pertimbangan manusia yang rasional di dalam merespon kondisi eksternalnya (termasuk tanggapan terhadap orang lain di luar dirinya dalam upaya mencapai tujuan yang maksimal dengan pengorbanan yang seminimal mungkin).
- b) *Wert rational*, juga merupakan tindakan yang rasional, tetapi mendasarkan diri pada keyakinan akan nilai-nilai absolut tertentu, seperti; nilai keagamaan, etika dan estetika atau nilai lainnya yang diyakini.
- c) *Affectual*, merupakan suatu tindakan sosial yang lahir dari adanya dorongan atau motivasi yang bersifat emosional, seperti dorongan rasa marah terhadap seseorang, atau tindakan yang didasari oleh rasa cinta, kasih sayang dan sejenisnya.
- d) *Traditional*, adalah tindakan sosial yang berhubungan dengan orientasi atau dorongan tradisi masa lampau, yang dianggap mulia dan berdasarkan pada hukum-hukum normatif yang menjadi kesepakatan masyarakat (Siahaan, 1990).

Teori rasionalitas terbelenggu (*Bounded Rationality Theory*) dikembangkan awalnya oleh Herbert Simon (1991). Simon mengemukakan bahwa dalam mengambil tindakan atau keputusan, sebagian besar individu tidak dapat bertindak rasional sepenuhnya, pengambilan tindakan atau keputusan juga

melibatkan faktor emosi ataupun faktor-faktor yang tidak rasional. Tindakan individu yang mencerminkan keberadaan *bounded rationality* dapat berupa kepercayaan mutlak terhadap suatu pengetahuan, kebiasaan (*habits*), maupun mengandalkan peraturan atau ketentuan sebagai kebenaran tanpa harus didukung argumen yang kuat. *Bounded rationality* terutama bagi individu, tidak selalu menunjuk kepada kelemahan yang dimiliki insan manusia karena dalam banyak hal keberadaan *bouded rationality* menjadikan insan manusia dapat berkembang tanpa harus terbebani informasi yang berlebih (*information overload*).

Dalam penelitian ini teori *Bounded Rationality* menjelaskan fenomena tentang permasalahan akuntansi yang terjadi didalam rumah sakit BLU/D RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang diakibatkan rasionalitas individu dibatasi oleh informasi yang dimiliki, keterbatasan kemampuan kognitif, dan jumlah waktu yang tersedia untuk melakukan tindakan atau keputusan, teori pilihan rasional (*Rational Choice Theory*) di gunakan dalam penelitian ini sebagai alat analisis untuk memaknai pengambilan keputusan oleh para aktor pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang.

Perspektif Etnometodologi

Etnometodologi merupakan studi tentang bagaimana individu menciptakan dan memahami kehidupan sehari-hari, metodenya untuk mencapai kehidupan sehari-hari. Etnometodologi didasarkan pada ide bahwa kegiatan sehari-hari dan interaksi sosial yang sifatnya rutin, dan umum, mungkin dilakukan melalui berbagai bentuk keahlian (Mudjiyanto, 2009). Etnometodologi tidaklah mengacu pada suatu model atau teknik mengumpulkan data ketika seseorang sedang melakukan suatu penelitian, tetapi lebih memberikan arah mengenai masalah

apa yang akan diteliti, Bogdan dan Mulyana (2008).

Penelitian Sebelumnya

Penelitian dengan paradigma interpretatif tentang memaknai sebuah proses penyusunan dan pelaporan akuntansi pada instansi BLU memang masih belum terlalu banyak salah satu penelitian dengan paradigma interpretatif tentang Pengembangan Sistem Anggaran Dan Akuntansi Badan Layanan Umum pada Universitas Brawijaya di teliti oleh Amirya dan al (2010) menyatakan:

“Pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU menekankan penerapan sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual. Dalam pengelolaan keuangannya, BLU harus menyusun RBA selain RKA-KL dan laporan keuangan berdasarkan SAK selain SAP. Pemaknaan pengembangan sistem anggaran dan akuntansi BLU UB ditangkap berbagai pihak secara berbeda-beda. Mereka merasa bahwa pengembangan anggaran dan akuntansi tidak bisa dilaksanakan secara “frontal” dan “drastis” namun membutuhkan waktu”

Pada penelitian Meidyawati (2011), tentang Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) Pada Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi yang menyatakan bahwa:

“BLU diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan dengan SAK yang accrual basis dan SAP yang cash basis untuk kepentingan konsolidasi, dimana keduanya mempunyai sistem akuntansi dan perkiraan yang berbeda yang menyulitkan rumah sakit dalam melakukan penyesuaian penyesuaian untuk”

Untuk permasalahan penyusunan dan pelaporan Susana Margarida Jorge mengungkapkan dalam “*From Cash To Accruals In Portuguese Local Government Accounting: What Has Truly Changed*” (Polytechnical Studies Review, 2008):

In spite of major innovations brought in by the new local government accounting sistem, several implementing problems have arisen, namely related to understanding and applying the accrual concept. Moreover, although within the current sistem, financial and cost accountings are accruals-based, budgetary accounting continues using a modified cash basis (while recognising expenditures future commitments) and the whole sistem functioning is ruled by budgetary transactions, meaning that budgeting still strongly determines the development of the accounting and reporting sistem.

As in other countries (Lapsley and Pallot, 2000; Christensen, 2002; Pallot, 2005; Singh, 2005), there have been factors creating implementation barriers to the reforms, namely lack of governmental accounting expertise and problems relating to assets recognition.

Permasalahan timbul pada pelaksanaan basis akuntansi baru pada Negara Poetugis yaitu masalah pemahaman dan penerapan konsep baru yaitu akrual basis, dimana anggaran pada Negara tersebut masih menggunakan konsep kas basis modifikas, dan semua pelaksanaan masih berdasarkan anggaran sehingga penganggaran masih sangat menentukan pengembangan sistem akuntansi dan pelaporan, senada dengan akuntansi di dalam BLU yang masih di anggarkan melalui anggaran berbasis kas dan penyusunan laporan keuangan yang berbasis akrual kemungkinan terjadi permasalahan yang sama dalam penyusunan dan pelaporan untuk laporan keuangannya.

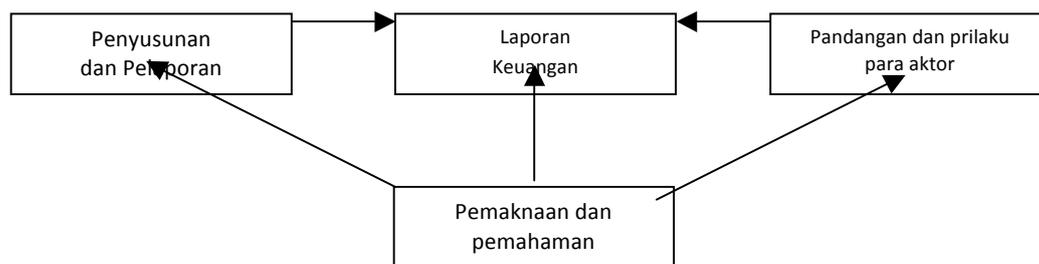
Kerangka Pemikiran

Dalam penyusunan dan pelaporan akuntansi BLU, aktor sangat berperan dalam memberikan perlakuan akuntansi, walaupun peraturan yang di buat membatasi pilihan para aktor dalam menentukan perlakuan akuntansi, tapi pengambilan keputusan terakhir tetap ada pada para aktor yang menjalankan proses penyusunan dan pelaporan akuntansi yang

menghasilkan laporan keuangan dalam produk akhirnya yang akan di jadikan salah satu indikator penilaian kinerja, jadi peran aktor sangat penting dalam perlakuan akuntansi.

Dari sudut pandang teori agensi aktor di sini merupakan agen yang bertanggungjawab kepada principal untuk mencapai tujuan principal dengan cara melaporkan hasil kinerja yang dicapai yang salah satu indikatornya adalah laporan keuangan, oleh karena itu penting

melihat sudut pandang para aktor dalam penyusunan dan pelaporan akuntansi untuk memahami dan memaknai bagaimana proses penyusunan dan pelaporan akuntansi itu dilaksanakan dan bagaimana cara para aktor mengambil keputusan dalam menentukan perlakuan akuntansi dengan peraturan yang mengikat.



Gambar 1. Kerangka Pikir Penelitian

Catatan: Arah panah tidak menunjukkan pengaruh, tetapi menunjukkan logika penalaran bagaimana Pemaknaan dan pemahaman dapat terbentuk dalam suatu organisasi melalui pandangan dan perilaku individu para aktor

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Suatu penelitian harus memiliki koherensi antara aspek *ontology*, *epistemology*, dan metodologi agar tercapai validitas yang memadai. Oleh karena itu, dalam sebuah desain penelitian koherensi antara *ontology*, *epistemology*, perspektif teoritis, serta metodologi dan metode penelitian menjadi sangat penting, karena merupakan sebuah kesatuan, terutama dalam penelitian kualitatif.

Penelitian ini didasarkan terhadap keyakinan (*ontology*) bahwa laporan keuangan disusun dan dilaporkan berdasarkan perlakuan dan pemahaman akuntansi para aktor, pandangan dan pemahaman para aktor akan membuat perlakuan akuntansi sebagai dasar penyusunan dan pelaporan laporan keuangan, pada penelitian ini pemahaman akuntansi para aktor di RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang mempengaruhi perlakuan akuntansi dalam

penyusunan laporan keuangan.

Berdasarkan *ontology* di atas, penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dan perspektif etnometodologi, yaitu berupa studi kasus untuk memahami bagaimana laporan keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang disusun dan dilaporkan berdasarkan pemahaman dan perlakuan para aktor.

Metode kuantitatif dirasa kurang tepat dan tidak sesuai untuk digunakan dalam penelitian ini. Hal ini dikarenakan penelitian ini tidak menggunakan angka-angka sebagai indikator variabel penelitian untuk menjawab permasalahan penelitian, sehingga penelitian ini menggunakan metode kualitatif sebagai pendekatan untuk menganalisis permasalahan penelitian yang telah dijabarkan di atas.

Teknik Pengumpulan Data

Penulisan yang dilakukan penulis ini, penulis menggunakan cara atau instrumen penulisan dalam mengumpulkan data-data. Instrumen yang digunakan adalah :

1. Melalui observasi, tujuan dari observasi dalam penulisan ini adalah agar penulis dapat memperoleh gambaran utuh subjek. Hasil observasi juga dapat dijadikan umpan balik dari jawaban yang diberikan oleh subjek, Metode Observasi yang akan di gunakan pada penelitian ini adalah metode *Anecdotal record*. Pengertian dari *Anecdotal record* adalah metode yang digunakan peneliti untuk melakukan observasi dengan hanya membawa kertas kosong untuk mencatat prilaku khas, unik, dan penting yang dilakukan oleh subjek penelitian sedangkan tipe *anecdotal record* yang digunakan adalah tipe intepretatif sesuai dengan paradigma yang di gunakan maksudnya adalah peneliti melakukan interpretasi suatu prilaku berdasarkan kecendrungan-kecendrungan atau kemungkinan-kemungkinan yang dapat di jadikan alasan atau sebab akibat yang cukup kuat. Herdiansyah (2012:131-135).
2. Melalui Wawancara yang mendalam, sebagian percakapan antara penulis dan informan yang menmfokuskan pada persepsi informan. Minichicello 1995. Dengan metode ini penulis dapat mengeksplorasi informasi dari subjek secara mendalam sehingga nantinya dapat diperoleh gambaran yang komprehensif tentang masalah akuntansi pada rumah sakit Badan Layanan Umum. Dalam penelitian ini wawancara dilakukan kepada para

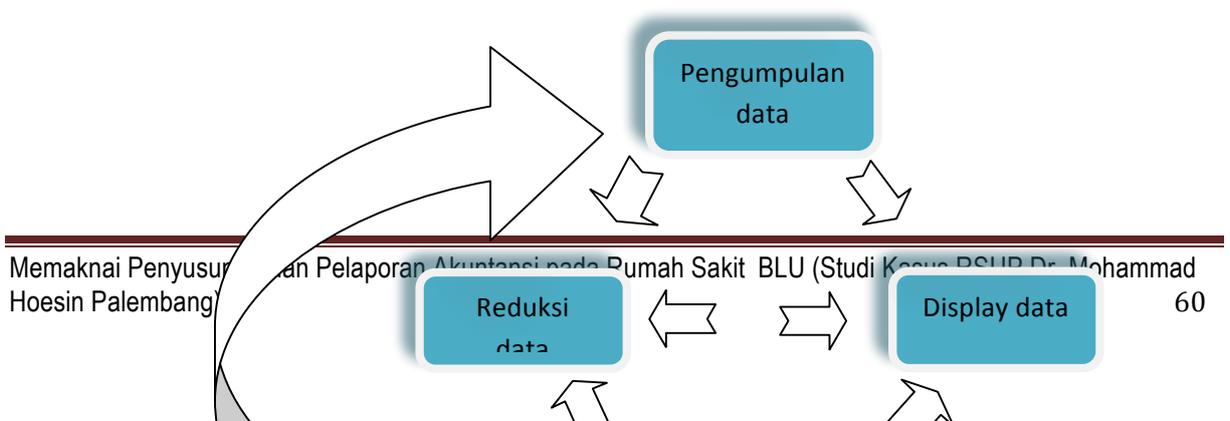
aktor-aktor yang berhubungan langsung dengan masalah penelitian seperti Kepala sub bagian Akuntansi, Kepala urusan Akuntansi, Staf akuntansi keuangan bagian asset dan persediaan, Staf akuntansi keuangan bagian kas setara kas, dan Staf akuntansi manajemen bagian biaya juga bertugas sebagi pengentry SIMAK.

3. Melalui penelusuran studi dokumentasi, Sugiyono (2010:82) menyatakan bahwa dokumen merupakan catatan peristiwa yang sudah berlalu, Dokumen bisa berbentuk tulisan, gambar, atau karya-karya monumental dari seseorang. Studi dokumen ini merupakan pelengkap dari penggunaan metode observasi dan wawancara dalam penelitian kualitatif. Metode ini juga merupakan suatu proses untuk memperoleh data-data yang terkait dengan proses penyusunan dan pelaporan laporan keuangan RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang

Teknik Analisis Data

Dalam penulisan kualitatif, tidak ada pendekatan tunggal dalam analisis data. Pemilihan metode sangat tergantung pada *research questions*, *research strategies* dan *theoretical framework* (Glaser and Strauss 1967). Untuk melakukan analisis, penulis perlu menangkap, mencatat, menginterpretasikan dan menyajikan informasi.

Berikut merupakan gambar tahapan-tahapan beserta alur analisis data dengan model interaktif yang di kemukakan oleh Miles & Huberman:



Gambar 2.
Analisis data Dengan Model Interaktif

1) Pengumpulan Data

Proses pengumpulan data dilakukan sebelum penelitian, pada saat penelitian dan bahkan di akhir penelitian. Idealnya proses pengumpulan data sudah dilakukan ketika penelitian masih berupa konsep atau draft. Intinya adalah proses pengumpulan data pada penelitian kualitatif tidak memiliki segmen atau waktu tersendiri, melainkan sepanjang penelitian yang dilakukan proses pengumpulan data dapat dilakukan. Herdiansyah (2012:164) dalam penelitian ini pengumpulan data telah dilakukan dari penelitian ini masih berupa draft untuk memastikan permasalahan penelitian yang berupa rekaman wawancara catatan lapangan dan lain-lain penelitian ini dilakukan mulai dari penelitian awal pada bulan Maret 2014 sampai bulan juli 2014, karena permasalahan kesediaan data dan kesediaan pengungkapan hasil wawancara oleh narasumber maka peneliti memutuskan untuk pengambilan data yang kedua kalinya pada bulan Januari 2015 sampai bulan Mei 2015.

2) Reduksi data

Proses ini dilakukan dengan melakukan penyederhanaan dan transformasi data “kasar” yang muncul dari catatan

lapangan atau rekaman, catatan lapangan dan rekaman berisi berbagai macam hal yang di temui dan di dapatkan peneliti pada saat berinteraksi dengan berbagai kalangan di lingkungan objek yang dapat untuk mendukung data-data yang dibutuhkan dalam penelitian ini. Intinya mengurangi data yang tidak penting sehingga data yang terpilih dapat diproses ke langkah selanjutnya. Data perlu diorganisir kedalam format yang memungkinkan untuk dianalisis. Data *reduction* yang mencakup kegiatan berikut ini: a) Organisasi data, Menentukan kategori, Konsep, Tema dan Pola (*Pattern*), b) *Coding* data. Dalam penelitian ini peneliti mereduksi hasil wawancara yang direkam dengan cara mengetik ulang hasil wawancara tersebut kedalam verbatim wawancara kemudian di beri kategori dan tema selanjutnya peneliti memberi kode dari hasil wawancara yang akan di kutip ke dalam pembahasan yang akan dianalisis untuk menjelaskan makna yang terkandung didalam hasil wawancara tersebut.

3) Display dan Pemahaman (*understanding*)

Atas dasar *coding*, penulis dapat memulai memahami data secara detail dan rinci, proses ini dapat berupa pemotongan data hasil wawancara yang

berisi table kategorisasi dan coding tema wawancara.

- 4) Kesimpulan/Verifikasi dan Interpretasi
Hasil interpretasi kemudian dikaitkan dengan teori yang ada sehingga interpretasi tidak bersifat bisa tetapi

HASIL DAN PEMBAHASAN

Memaknai Implementasi penyusunan dan pelaporan laporan keuangan pada RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang

Dalam prosesnya penyusunan laporan keuangan di RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang bagian akuntansi keuangan sejauh ini hanya melakukan proses mulai dari *general ledger* sampai pada penyusunan laporan keuangan atau proses entry data ke buku besar sampai laporan keuangan, untuk proses pengklasifikasian transaksi dilakukan bagian-bagian dari setiap lini yang terkait seperti yang dinyatakan oleh Pak Ekwanto di sela kesibukannya selaku Kasubag Akuntansi.

Pertama-tama konsep dari RS. Moh Hoesin perlu untuk kami sampaikan, konsepnya itu juga berlaku untuk sistem yang HMIS (SIMRS) yang ada di rumah sakit. Akuntansi keuangan ruang lingkupnya pada *general ledger* sampai pada laporan keuangan itu disusun. Jadi informasi-informasi lebih rinci dari *general ledger* itu sebenarnya adalah tanggung jawab dan *supply* dari sistem akuntansi yang ada di hulu sistem. Jadi artinya kegiatan akuntansi itu bukan hanya di bagian akuntansi tapi di seluruh lini. Bagian akuntansi adalah proses *general ledger* sampai dengan laporan keuangan. Sampai saat ini masih seperti itu dilakukan oleh bagian akuntansi dan bagian-bagian lain yang mendukung laporan keuangan

dapat dijelaskan oleh teori tersebut. Interpretasi dalam penelitian ini menjelaskan hasil interpretasi dari hasil penelitian ke dalam teori yang terkait kemudian di simpulkan sebagai hasil penelitian.

Pernyataan di atas menunjukkan bahwa proses akuntansi yang dikerjakan bagian akuntansi keuangan hanya menerima data transaksi yang telah diolah, tetapi dalam proses pengklasifikasian transaksi dilakukan bagian-bagian lain yang terkait dari hasil observasi peneliti melihat langsung pada akhir bulan pak Ekwanto mengumpulkan data yang diperoleh dari setiap bagian terkait yang akan diinput sebagai data pendukung.

Dari hasil observasi dan wawancara juga dapat dilihat beberapa masalah yang timbul mulai dari masalah penyusunan sampai dengan masalah pelaporan, sebenarnya kalo kita amati permasalahan timbul diawali dari masalah tatakelola BLUnya sendiri yang menggunakan dua sistem yang harus dijalankan bersamaan dengan input yang sama tetapi menghasilkan output yang berbeda, benturan dua sistem ini diakibatkan dari benturan dua peraturan dan tidak berjalanya PMK 76 sebagai acuan penyusunan dan pelaporan laporan keuangan BLU, konsep yang ditawarkan dalam PMK 76 dengan mengkonversikan laporan keuangan BLU yang berbasis SAK (Standar akuntansi keuanagan) ke laporan SAI (Sistem akuntansi Instansi) yang berbasis SAP (Standar akuntansi pemerintah) telah gagal diaplikasikan karena adanya sistem aplikasi yang tidak bisa dikonversikan sehingga semua harus dijalankan sendiri-sendiri seperti yang diungkapkan Pak Ekwanto berikut:

prakteknya di lapangan itu Kementrian Keuangan mewajibkan kita menggunakan akuntansi pemerintah secara murni dari aplikasi mereka, karena pada saat

rekonsiliasi data misalnya tiap bulan antara KPKN dengan SAKPA itu data yang bisa kita rekonsiliasi adalah data yang keluar dari sistemnya SAKPA dari Sistem Akuntansi Kuasa Penguasa Anggaran. Nah, kalau PMK 76 itu dilaksanakan otomatis kita mengembangkan sistem akuntansi BLU yang outputnya menghasilkan informasi akuntansi BLU (SAK) dan informasi SAI (SAP), akan tetapi pada saat proses rekonsiliasi, proses konsolidasi, tidak bisa dilakukan karena sifatnya sistem akuntansi SAI (SAP) itu tertutup bukan *open source* hingga sulit untuk dikembangkan dan diintegrasikan, sehingga ada benturan antar peraturan, di mana peraturannya flexibel bagus tetapi pada pelaksanaan aplikasinya yang dibuat kementerian keuangan itu benar-benar aplikasi untuk SAI (SAP) saja yang tidak bisa *upgrade*.

Karena keterbatasan itulah sehingga pada saat pelaksanaannya dilaksanakan secara terpisah untuk penyusunan dan pelaporan laporan keuangan yang berdasarkan SAK dan yang berdasarkan SAP, hal ini yang menjadi unik di dalam pelaksanaan pelaporan keuangan BLU di mana di dalam suatu entitas pelaporan memiliki laporan keuangan dengan dua standar dan dua basis berbeda yang memiliki pengukuran yang berbeda sehingga menghasilkan informasi yang berbeda pula.

Masalah pendapatan dan aset menjadi hal yang sangat mencolok dalam permasalahan ini contohnya aset di dalam pelaksanaannya pengukuran atas umur ekonomis suatu aset di nilai berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1/PMK.06/2013 tentang Penyusutan Barang Milik Negara Berupa Aset Tetap dan Entitas Pemerintah Pusat dan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 59/KMK.06/2013 mengenai Table Masa Manfaat dalam Rangka Penyusutan Barang Milik Negara berupa Aset Tetap pada Entitas

Pemerintahan Pusat yang dinilai berdasarkan umur ekonomisnya untuk laporan yang berdasarkan SAK dan pedoman akuntansi badan layanan umum, tetapi untuk SAI yang berbasis SAP nilai perolehan aset diinput kedalam sistem SIMAK yang otomatis akan menghitung umur ekonomisnya dan melakukan penyusutan secara berkala, tetapi permasalahannya adalah penyusutan dilakukan persemester contohnya aset yang diperoleh pada bulan Oktober akan dihitung penyusutannya pada bulan Desember sebesar enam bulan yang seharusnya hanya tiga bulan sedangkan dalam penyusunan berdasarkan SAK penyusutan dihitung perbulan bahkan perhari sesuai dengan umur ekonomis yang telah ditetapkan, sebenarnya masalah ini bisa diatasi apabila pada akhir tahun dilakukan penyesuaian atas nilai penyusutan aset tersebut tetapi permasalahannya hal itu tidak bisa dilaksanakan karena sistem SIMAK bersifat tertutup dan langsung terintegrasi ke laporan pusat sehingga hal tersebut tidak dapat dilaksanakan.

Dari masalah pelaporan aset tersebut menyebabkan terdapat dua informasi yang berbeda yang membingungkan pihak manajemen dalam mengambil keputusan seperti yang diungkapkan Pak Ekwanto sebagai berikut:

Contoh yang paling jelas itu di pendapatan dan aset tetap, di lain sisi aset tetap menurut BLU contohnya kursi menurut BLU masa manfaatnya lima tahun dan umur keekonomis lima tahun itu dihitung mulai dari waktu pertama dia dibeli sampai dengan lima tahun umur ekonomisnya habis dan itu artinya kita sudah *prepare* untuk mengganti aset itu dengan aset yang lain tetapi di satu sistem lagi dia menghitung penyusutan itu dasar yang berbeda sehingga ada dua perspektif terhadap umur ekonomis suatu alat yang sama otomatis kan akuntansi memberi informasi yang ambigu memiliki multi tafsir, yang satu menyatakan aset tersebut

telah habis masa manfaatnya sedangkan sistem yang lain menyatakan hal yang berbeda, hal tersebut dapat mempersulit manajemen, di mana kita ketahui fungsi akuntansi itu untuk memberikan informasi kepada manajemen.

Berikut pernyataan mas Hendra selaku staf akuntansi yang bertugas mengimput data SIMAK saat ditanyakan soal penyesuaian terhadap nilai penyusutan :

Kalo untuk SIMAK nggak bias *mas* karena sistemnya dari pusat, DJKN yang punya jadi selama ini untuk penyusutan hasil laporan akuntansi dengan SIMAK itu berbeda.

Kemudian dipertegas mbak Wulan selaku staf akuntansi yang bertugas selaku pengentry data aset dan persediaan:

Iya *mas* karena ada perbedaan sehingga tidak akan sama perhitungan SAK dan SIMAK, karena di SIMAK itu perhitungan penyusutannya satu semester, jadi walau pengadaanya di bulan Desember perhitungannya tetap satu semester.

Kemudian selanjutnya *mas* Hendra mengungkapkan permasalahan lain yang timbul atas aset akibat dari aset hibah yang berita acara dan kontraknya belum dikirim tetapi asetnya sudah diterima bahkan sudah bertahun-tahun tetapi belum bisa diakui sebagai aset dari pendapatan hibah akibat berita acara dan kontrak yang belum diterima, berikut pernyataannya:

Yang jadi masalah itu barang- barang hibah, biasanya hibah yang dari pusat itu belum ada BA nya jadi kan kita belum bisa kita akui padahal barangnya sudah ada di sini, biasanya itu dari dulu yang jadi masalah BA dan kontraknya masuk nya lama sampai bertahun-tahun, padahal kita sudah aktif kirim surat untuk minta BA dan kontraknya. terkait sitem SIMAK nya kan di pusat pada saat hibah melakukan transfer *out* setelah itu kita terima masuk ke pencatatan kita sebagai transfer *in*.

Lambatnya birokrasi juga menjadi akibat permasalahan aset seperti ini

timbul, padahal hal ini bisa menyebabkan kesalahan material apabila diaudit di mana nilai yang tercatat tidak sesuai dengan jumlah aset yang ada, seharusnya pada saat barang dihibahkan catatannya dikeluarkan sebagai transfer out kemudian data disampaikan baru barang diterima dengan mencatat transfer in, tetapi dalam pelaksanaannya tidak seperti itu barang diterima dulu kemudian digunakan walau dalam administrasinya belum tercatat akibat berita acara dan kontrak yang belum diterima, hal ini jelas salah dari sisi administrasi tetapi inilah yang terjadi, karena mempertimbangkan untuk mengutamakan pelayanan maka selama aset hibah tersebut dapat digunakan untuk mempercepat pelayanan maka akan digunakan sedangkan administrasinya akan menyusul.

Selain itu permasalahan pengakuan pendapatan tidak kalah rumitnya seperti yang diungkapkan Pak Ekwanto selanjutnya:

Yang ke dua pendapatan, kita di dalam entitas yang mayoritas tidak memahami akuntansi jadi pengambil keputusan itu bukan orang yang paham secara detail terhadap akuntansi sementara akuntansi itu sendiri persepsi terhadap sebuah konsep itu jadi dua karena sistemnya dua, pendapatan menurut SAI (SAP) itu adalah uang yang diterima secara kas, sementara pendapatan secara SAK atau BLU itu adalah pendapatan yang sifatnya akrual, pada saat kita menginformasikan kepada manajemen dengan dasar bahwa manajemen itu dengan tanda kutip tidak begitu memahami konsep akuntansi secara detail itu bisa salah mengambil keputusan terhadap itu, karena pengertiannya sendiri dipaksakan oleh sistem yang satu tetapi dipaksakan juga oleh sistem yang laen, SAI (SAP) karena dia berbasis kas dia mengakui penerimaan sebagai pendapatan, tidak ada istilah penerimaan tetapi adanya istilah pendapatan, dan kalo si penerima informasi menerima informasi dan menelan informasi itu secara instan

itukan efeknya sangat tidak baik buat pengambilan keputusan.

Akibat dari dua basis akuntansi yang digunakan persepsi atas pendapatanpun ada dua yaitu pendapatan secara kas dan pendapatan secara akrual dua pemahaman ini apabila tidak dipahami pihak manajemen dapat mengakibatkan kesalahan dalam pengambilan keputusan, tetapi masalah pendapatan tidak hanya itu konsep pengukuran pendapatan contohnya di dalam pedoman akuntansi badan layanan umum yang berdasarkan KMK 191/MENKES/SK/V/2013, yang mengungkapkan pengakuan atas nilai piutang berdasarkan dokumen penetapan piutang, yang dalam pelaksanaannya untuk piutang jaminan adalah hasil verifikasi yang dijadikan pengukuran atas pendapatan piutang, hal ini menjadi rancu bila kita sandingkan dengan konsep *Matching cost against revenue* di mana konsep ini menekankan perlunya menghubungkan beban dan biaya dengan pendapatan yang diakui pada periode yang sama.

Pada pelaksanaannya jika kita coba pahami saat piutang tersebut diakui berdasarkan hasil verifikasi maka yang terjadi adalah ada nilai pendapatan piutang yang bebanya sudah dikeluarkan tetapi karena tidak masuk dalam penilaian verifikasi maka pendapatan piutang tersebut tidak diakui, berikutnya adalah pada saat pencatatan akhir tahun apabila ada pendapatan piutang yang belum diverifikasi sampai dengan tiga puluh satu Desember maka pendapatan piutang tersebut menjadi pendapatan piutang tahun berikutnya hal ini bertentangan dengan konsep *Matching cost against revenue* di mana pendapatan dan beban tersebut harus dibandingkan dalam satu periode laporan.

Berikut tanggapan dari hasil wawancara kepada mbak Wulan selaku pengentry pendapatan dan piutang saat ditanyakan soal pengukuran pendapatan piutang:

Untuk pendapatan piutang kita berdasarkan piutang yang telah diverifikasi selis dari hasil verifikasi tidak diakui pendapatan

Selanjutnya pernyataan tentang *cut off* nilai pendapatan piutang :

Kalo masalah *cut off* saya lebih kesepakatan sama mobilisasi dananya jadi kalo selesai rekon kita tutup kalo ada data setelah itu kita anggap pendapatan bulan berikutnya, bukan berdasarkan bulan tetapi berdasarkan hasil rekon itu, karena saya pernah coba perbulan tetapi masalahnya setelah bulan itu masih ada data susulan lagi *mas*, semisal bulan Januari ternyata pada bulan Maret masih ada susulan untuk bulan Januari.

Sebenarnya para aktor menyadari terdapat pelanggaran konsep *Matching cost against revenue* dalam hal ini tetapi mereka terikat kepada peraturan maka keputusan yang diambil adalah mengungkapkan nilai potensi pendapatan piutang dalam periode yang berjalan yang belum diverifikasi di dalam catatan atas laporan keuangan pada laporan tahunan, walaupun pendapatan piutangnya belum diakui pada tahun tersebut, seperti dalam pernyataan mbak Wulan berikut:

Per Desember *mas*, tapi sukur-sukur sudah selesai verifikasi semua kalo belum selesai kita *mintain* dulu datanya untuk diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan.

Penyusunan dan pelaporan laporan keuangan memang bukanlah hal yang sederhana tapi merupakan susunan *puzzle* dari rangkaian transaksi dan kegiatan dari berbagai lini dan disusun berdasarkan standar dan peraturan yang mengikat perlu pemahaman dan konsep yang baik agar dapat memberikan informasi yang andal oleh karena itu para aktor dituntut memiliki *multry knowlage* di bidang akuntansi pemerintah dan akuntansi konvensional mengingat dalam pelaksanaannya Rumah Sakit BLU memiliki dua standar dalam pelaporan laporan keuangannya, tetapi sayangnya SDM akuntansi RSUP DR. Mohammad

Hoesin Palembang tidak banyak maka untuk menyelesaikan masalah ini dibuatlah tim-tim yang isinya merupakan staf akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen karena kalo hanya mengandalkan staf akuntansi keuangan dalam penyusunan laporan keuangan maka pekerjaan ini tidak akan selesai tepat waktu, tetapi hal tersebut berakibat pada terjadinya perangkapan kerja walau dengan alasan untuk mencapai kinerja yang diharapkan efek sampingnya adalah fungsi pengendalian yang dikesampingkan contohnya staf akuntansi manajemen yang seharusnya melakukan fungsi verifikasi dan pengendalian juga melaksanakan penyusunan dan pelaporan keuangan yang seharusnya merupakan pekerjaan dari akuntansi keuangan begitu juga sebaliknya sehingga setiap staf melakukan verifikasi dan pelaporan secara mandiri di karenakan kurangnya SDM dalam akuntansi keuangan seperti yang diungkapkan Pak Ekwanto sebagai berikut:

Tapi sebenarnya empat orang di akuntansi mustahil bisa melaksanakannya, makanya kita kolaborasi dengan akuntansi manajemen, beberapa staf akuntansi manajemen melaksanakan fungsi akuntansi keuangan dan melaksanakan fungsi SAI (SAP) dia ditunjuk sebagai *team work* tapi bagian akuntansi keuangan juga melaksanakan fungsi akuntansi manajemen seperti verifikasi.

Dari permasalahan-permasalahan yang timbul di atas para aktor selalu berusaha menyelesaikan masalahnya dengan keterbatasan yang ada mereka bukan tidak memahami masalah-masalah ini tetapi mereka terkait oleh peraturan dan keterbatasan yang dimiliki, selain itu mereka juga dituntut untuk tetap mencapi kinerja maksimum agar tujuan manajemen tercapai, selain masalah benturan peraturan masalah birokrasi dan masalah kekurangan SDM juga muncul semua ini tidak dapat diselesaikan dengan waktu yang singkat perlu kajian mendalam agar permasalahan-permasalahan ini dapat diselesaikan tidak

hanya dari interen RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang tetapi juga butuh campur tangan pemerintahan pusat dalam pembuatan kebijakan agar tujuan yang diharapkan dapat tercapai, revisi PMK 76 sebagai point penting yang menjadi acuan pedoman penyusunan dan pelaporan laporan keuangan BLU dan sistem yang terintegrasi dari pusat yang mengakomodir dua standar tersebut menjadi kunci atas keberhasilan pelaporan keuangan yang andal.

Teori agensi sebagai dasar pengamatan atas penyusunan dan pelaporan laporan keuangan pada RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang.

Teori agensi yang menjadi dasar pengamatan pada penelitian ini memandang sebuah pola tata kelola BLU yang merupakan aktifitas peng-agenan untuk meningkatkan mutu pelayanan dengan model praktek bisnis yang sehat, tetapi dengan pola ini tentunya tidak terlepas dari permasalahan yang timbul salah satunya permasalahan konflik keagenan antara pemilik atau principal dengan pihak manajemen yang menjalankan entitas tersebut atau agen, dalam hal ini principal adalah pemerintahan pusat yang mendelegasikan kebijakan pembuatan keputusan kepada RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang seperti yang diungkapkan Jensen dan Meckling dalam Septiani (2005) Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak di mana satu orang atau lebih (principal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama principal serta memberi wewenang kepada agen untuk membuat keputusan yang terbaik bagi principal, sedangkan menurut Lambert (2001) Perusahaan yang memisahkan fungsi pengelolaan dan kepemilikan akan rentan terhadap konflik keagenan.

Kalo kita amati permasalahan yang timbul dalam penyusunan dan pelaporan RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang

tidak terlapas dari masalah keagenan contohnya masalah perangkapan kerja hal ini terjadi akibat dari keinginan agen untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh principal agar agen menerima kompensasi dari pencapaian kinerja sesuai kontrak kespakatan pihak principal dengan agen yang tertuang di dalam PP 23 tahun 2005 yang direvisi menjadi PP 74 tahun 2012 tentang pengelolaan keuangan badan layanan umum, kemudian masalah *Matching cost against revenue* hal ini juga terjadi akibat agen tidak ingin melaporkan laporan keuangan tidak tepat waktu karena dengan adanya keterlambatan menyebabkan menurunnya nilai kinerja pelaporan yang berakibat menurunnya nilai kompensasi atas jasa pelayanan, sebenarnya pihak agen biasa saja menunggu hasil verifikasi secara lengkap untuk disajikan ke dalam laporan keuangan sehingga tidak melanggar konsep *Matching cost against revenue*, tetapi berakibat keterlambatan pelaporan dan akan berimbas pada buruknya kinerja pelaporan keuangan dari penilaian principal.

Perlakuan para aktor dalam Proses penyusunan dan pelaporan laporan keuangan pada RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang.

Masalah penerapan dua sistem menjadi permasalahan dalam proses penyusunan dan pelaporan seperti yang diungkapkan pada bab empat di atas, para aktor dituntut untuk menyusun laporan keuangan sesuai standar dan peraturan yang berlaku, sebagai suatu entitas yang mengelola keuangan Negara RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang dituntut harus menerapkan PP 71 tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan sebagai acuan penyusunan dalam pelaporan keuangan sistem dan aplikasi yang digunakan berdasarkan aplikasi yang dibuat oleh Kementrian Keuangan yang dinamakan SAKPA atau Sistem Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran, sedangkan sebagai entitas BLU yang menjalankan

bisnis yang sehat mengacu pada PP 23 tahun 2005 yang direvisi menjadi PP 74 tahun 2012 tentang pengelolaan keuangan badan layanan umum RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang dituntut menyusun laporan keuangan yang berbasis akrual berdasarkan SAK atau Standar Akuntansi Keuangan yang aplikasinya dikembangkan sendiri oleh entitas BLU tersebut, sehingga ada dua sistem dan dua aplikasi yang harus dijalankan RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang tetapi sayangnya dalam pelaksanaannya SDM yang dimiliki tidak mencukupi apabila harus dipisahkan untuk mengerjakan dua sistem tersebut di mana bagian akuntansi juga dituntut melaporkan tepat waktu, sebagai salah satu indikator penilaian kinerjanya.

Dari permasalahan di atas para aktor dituntut mengambil keputusan agar kedua sistem tersebut dapat berjalan sesuai peraturan dengan keterbatasan yang ada, Pak Ekwanto selaku kasubak akuntansi harus mengambil keputusan agar bagian akuntansi tetap memiliki penilaian kinerja yang baik dengan dapat menyelesaikan laporan keuangan tepat waktu maka keputusan yang diambil adalah membuat kelompo-kelompok dalam pengerjaan penyusunan laporan keuangan walau harus menggunakan staff dari akuntansi manajemen seagai bagian dari kelompok-kelompok tersebut, hal ini menyebabkan perangkaapan kerja tetapi itu dirasa aktor sebagai keputusan yang paling efisien dan efektif untuk mencapai tujuan yaitu mendapatkan penilaian kinerja yang tepat waktu.

Jika kita analisis pengambilan keputusan yang dilakukan oleh aktor sejalan dengan premis-premis dasar *rational choice theory*

- Aktor mengambil keputusan atas pemahaman yang dimiliki, dari hasil wawancara kita melihat aktor mengambil keputusan ini berdasarkan pemahaman yang cukup bahwa

penilaian kinerjanya dinilai atas dasar ketepatan waktu pelaporan aktor juga memahami bahwa apabila penyusunan dan pelaporan ini dikerjakan hanya oleh bagian akuntansi keuangan akan mengakibatkan keterlambatan dalam pelaporan atau penyajian dengan informasi yang tidak lengkap, masalah penyajian pendapatan piutang yang belum dapat diakui akibat belum selesai diverifikasi, aktor mengambil keputusan untuk mengungkapkan estimasi nilai pendapatan tersebut ke dalam catatan atas laporan keuangan hal ini berdasarkan pemahaman aktor atas keandalan informasi laporan keuangan.

- Sesuai dengan logika, logikanya apabila pengerjaan dikerjakan secara tim dan kelaompok maka pekerjaan tersebut dapat dikerjakan lebih cepat dibandingkan dengan dikerjakan secara individu, logika inilah yang digunakan aktor dalam penelitian ini karena keterbatasan staf bagian akuntansi keuangan dalam proses penyusunan laporan keuangan BLU (Badan Layana Umum) yang menggunakan dua standar, maka dibuatlah tim-tim yang dibantu oleh staf akuntansi manajemen walaupun hal ini menyebabkan perangkapan kerja akan tetapi inilah pilihan yang paling masuk akal bagi aktor yang bisa digunakan untuk mencapai tujuan agar pelaporan laporan keuangan biasa tepat waktu.
- Untuk memaksimalkan manfaat dan meminimalkan resiko, dalam pengambilan keputusan yang dibuat oleh aktor dalam penelitian ini dimaksudkan memaksimalkan manfaat dengan pemikiran efisiensi, walaupun tidak terlepas dari resiko pengendalian.
- Manusia pada dasarnya adalah makhluk yang egois, untuk kepentingan aktor mendapatkan penilaian yang baik atas kinerjanya maka aktor

mengesampingkan resiko atas perangkapan kerja.

Kalo dilihat dari faktor yang mempengaruhi pengambilan keputusan aktor dalam penelitian ini sesuai dengan *Zweck rational* yang di ungkapkan oleh Weber (1969) , di mana tindakan sosial yang mendasarkan pada pertimbangan-pertimbangan manusia yang rasional di dalam merespon kondisi eksternalnya (termasuk tanggapan terhadap orang lain di luar dirinya dalam upaya mencapai tujuan yang maksimal dengan pengorbanan yang seminimal mungkin), pengambilan keputusan yang diambil para aktor didasari atas pertimbangan-pertimbangan agar dapat memaksimalkan atas pencapaian tujuan dalam hal ini penyampaian laporan tepat waktu dan mendapat penilaian kinerja yang baik.

Dalam penelitian ini aktor mengesampingkan permasalahan perangkaapan kerja karena aktor mempercayai staffnya dalam melaksanakan kegiatan penyusunan dan pelaporan dengan memverifikasi laporan secara mandiri di sisi lain aktor mengejar target agar laporan dapat selesai tepat waktu karena ketepatan waktu merupakan salah satu penilaian kinerja, kemudian masalah asset dan pendapatan piutang, dalam masalah asset dalam penyusunan dan pelaporan aktor dihadapkan atas dua sistem yang menghasilkan informasi yang berbeda keputusan yang diambil aktor adalah membuat dua pelaporan yang berbeda dan diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan. Keputusan ini diambil karena keterbatasan atas sistem dan aplikasi yang tidak bisa disesuaikan, dari satu sisi menggunakan SIMAK yang akan dikonsolidasikan langsung ke laporan asset Negara dengan pengukuran penyusutan yang telah ditentukan, dan disisi lain menggunakan sistem yang dikembangkan rumah sakit sebagai dasar pelaporan berbasis SAK yang akan diaudit oleh pihak eksternal dengan pengukuran penyusutan yang berbeda pula.

Aktor selaku pengambil keputusan bukan tidak memahami akibat dari keputusan yang dibuat tetapi aktor terikat atas peraturan yang ada, dalam hal ini dapat dijelaskan dengan *Boundd Rationality Theory* dalam Warsono (2010:37) mengungkapkan teori rasionalitas terbelenggu menyatakan bahwa rasionalitas individu dibatasi oleh informasi yang dimiliki, keterbatasan kemampuan kognitif, dan jumlah waktu yang tersedia untuk melakukan tindakan atau keputusan, jadi aktor dalam penelitian ini memiliki keterbatasan atas keterikatannya dengan peraturan sehingga menyebabkan pengambilan keputusan yang dibuat menjadi terbatas.

Kalau kita coba pahami keputusan-keputusan yang diambil oleh aktor merupakan keputusan yang menurut aktor paling rasional yang diambil dari berbagai pilihan yang menghasilkan manfaat yang paling besar bagi aktor tetapi pilihan-pilihan yang ada tidak semua dapat dipilih karena terkait dengan peraturan yang mengikat inilah yang menyebabkan keterbatasan atas pemikiran rasional, menurut peneliti setiap keputusan yang diambil dari pilihan-pilihan yang dapat dipilih yang terbaik berdasarkan skala prioritas yang menghasilkan manfaat terbesar itulah yang dimaksud pengambilan keputusan secara rasional menurut Heckathorn dalam Ritzer (2001) juga menyatakan bahwa, dilihat dari struktur umum teori pilihan rasional, ternyata ia mencakup beberapa terminologi teoritik sebagai berikut; (1) sekumpulan aktor yang berfungsi sebagai pemain dalam sistem, (2) Alternatif-alternatif yang tersedia bagi masing-masing aktor, (3) Seperangkat hasil yang mungkin diperoleh dari sejumlah alternatif yang tersedia bagi aktor, (4) Pemilihan kemungkinan hasil oleh aktor dan (5) Harapan aktor terhadap akibat dari parameter-parameter sistem. Setiap pengambilan keputusan pasti ada kendala yang dihadapi baik kendala yang mengikat

atau akibat informasi yang tidak dimiliki tetapi apabila pilihan dilakukan dengan memilih pilihan terbaik dari pilihan yang ada maka itu dapat dikatakan pilihan yang rasional.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil pembahasan dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 1) Dalam pelaksanaan implementasi penyusunan dan pelaporan akuntansi Badan Layanan Umum pada RSUP Dr. Mohammad Hoesin Palembang adalah :
 - Dalam prosesnya penyusunan laporan keuangan di RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang bagian akuntansi keuangan sejauh ini hanya melakukan proses mulai dari *general ledger* sampai pada penyusunan laporan keuangan atau proses entry data ke buku besar sampai laporan keuangan.
 - Pelaporan didasari pedoman akuntansi rumah sakit badan layanan umum yang ditetapkan Kementrian kesehatan di dalam KMK191/MENKES/SK/V/2013, pedoman ini tetap mengacu pada Standar akuntansi keuangan tetapi spesifik pada laporan rumah sakit BLU, sedangkan untuk pelaporan keuangan berbasis Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) didasarkan pada PP 71 tahun 2010.
 - Dalam prosesnya aktor membentuk kelompok-kelompok dalam pekerjaan yang isinya merupakan staf dari akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen seperti kelompok kas, kelompok persediaan, kelompok pendapatan, dan kelompok biaya untuk penyusunan dan pelaporan laporan keuangan yang berbasis akrual dengan standar SAK (Standar

Akuntansi Keuangan) sedangkan untuk penyusunan dan pelaporan laporan keuangan yang berbasis kas menuju akrual dengan standar SAP (Standar Akuntansi Pemerintah) dibentuk tim yang disebut unit akuntansi kuasa pengguna anggaran.

- Proses verifikasi dan pencatatan dilaksanakan secara mandiri oleh setiap kelompok dengan orang yang sama.
 - Aset tetap dalam proses penyusunannya menggunakan dua aplikasi dengan pengukuran nilai penyusutan yang berbeda, di mana untuk laporan berbasis SAP (Standar Akuntansi Pemerintah) menggunakan aplikasi SIMAK dan untuk laporan berbasis SAK (Standar Akuntansi Keuangan) menggunakan aplikasi yang dikembangkan Rumah Sakit sendiri.
- 2) Permasalahan yang dihadapi para aktor dalam penyusunan dan pelaporan akuntansi dalam penelitian ini adalah:
- Masalah tatakelola BLU (Badan Layanan Umum) yang menggunakan dua sistem
 - Masalah perangkapan kerja
 - Tidak berjalannya PMK 76 sebagai acuan penyusunan dan pelaporan laporan keuangan BLU (Badan Layanan Umum)
 - Masalah pengakuan pendapatan dan nilai penyusutan aset tetap
 - Masalah lambatnya birokrasi dalam pengakuan nilai aset hibah dan verifikasi atas pendapatan piutang
 - Pelanggaran Konsep Matching cost against revenue

Dalam pengamatan peneliti sebenarnya inti permasalahannya terdapat pada tidak berjalannya PMK No. 76/PMK.05/2008 sebagai acuan penyusunan dan pelaporan laporan keuangan BLU, konsep yang ditawarkan dalam PMK 76 dengan mengkonversikan laporan keuangan BLU

(Badan Layanan Umum) yang berbasis SAK (Standar Akuntansi Keuangan) ke laporan SAI (Sistem Akuntansi Instansi) yang berbasis SAP (Standar Akuntansi Pemerintah) telah gagal diaplikasikan karena adanya sistem aplikasi yang tidak bisa dikonversikan sehingga semua harus dijalankan sendiri-sendiri, selain itu lambatnya birokrasi juga menjadi pemicu masalah yang muncul mulai dari masalah pengakuan aset hibah sampai masalah verifikasi pendapatan piutang.

- 3) pengambilan keputusan para aktor dalam menindaklanjuti permasalahan yang timbul dilihat dari sudut pandang teori pilihan rasional, dari hasil analisis pengambilan keputusan yang diambil oleh para aktor pada penyusunan dan pelaporan laporan keuangan RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang telah sejalan dengan premis-premis dasar *rational choice theory*.

Setiap keputusan yang diambil aktor dari berbagai pilihan yang menghasilkan manfaat yang paling besar bagi aktor tetapi pilihan-pilihan yang ada tidak semua dapat dipilih karena terkait dengan peraturan yang mengikat inilah yang menyebabkan keterbatasan atas pemikiran rasional, menurut peneliti setiap keputusan yang diambil dari pilihan-pilihan yang dapat dipilih yang terbaik berdasarkan skala prioritas yang menghasilkan manfaat terbesar merupakan pilihan yang dapat dianggap rasional, maka dapat disimpulkan pengambilan keputusan yang dilakukan para aktor pada RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang dalam penyusunan dan pelaporan keuangan telah mengambil keputusan yang rasional.

Saran

Saran atau rekomendasi yang diajukan peneliti sebagai hasil dari penelitian ini bagi pihak RSUP DR. Mohammad Hoesin Palembang adalah jumlah staf akuntansi keuangan dan

akuntansi manajemen dapat ditambah agar dapat menjalankan tugasnya sesuai fungsi masing-masing dan melakukan pengembangan sistem agar dapat menjalankan proses penyusunan dan pelaporan laporan keuangan dengan lebih efektif dan efisien, saran dan rekomendasi juga diajukan peneliti kepada pemerintahan pusat dalam hal ini Kementerian Keuangan terkait peraturan-peraturan yang dibuat terutama agar dapat merevisi PMK No. 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum sehingga dapat menjadi acuan dalam proses penyusunan dan pelaporan laporan keuangan BLU, juga meninjau kembali atas aplikasi SIMAK yang telah dijalankan terkait masalah penyusunan, kemudian peneliti juga menyarankan agar diusulkan pembuatan sistem dan aplikasi dari pusat yang terintegrasi dalam penyusunan dan pelaporan akuntansi untuk tatakelola BLU agar dapat dikonversikan dengan laporan SAI secara langsung sehingga terdapat keseragaman dan menghilangkan masalah-masalah pencatatan dengan dua sistem yang belum terintegrasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmed Riohi Belkaoui (.2004). Accounting Theory. Salemba Empat, Jakarta
- Bambang Mudjiyanto.(2009). Metode Etnografi Dalam Penelitian Komunikasi dalam Jurnal Komunikasi Massa Vol. (1).
- Bastian, Indra.(2008). Akuntansi Kesehatan. Jakarta : Erlangga
- Bouffard, Jeffrey A, M. Lyn Exum, and Peter A. Collins. 2010. "Methodological Artifacts in Tests of Rational Choice Theory." *Journal of Criminal Justice*38: 400-409.
- Buchanan, James M. (1972) "The Political Economy of the Welfare State." Research Paper No. 808231-1-8. Center for Study of Public Choice, Virginia Polytechnic Institute and State University..
- Burrell, Gibson dan Gareth Morgan. (1993). *Sociological Paradigms and Organizational*
- Chariri, Anis. (2009). "Landasan Filsafat Dan Metode Penelitian Kualitatif". *Jurnal Riset Akuntansi*. 1-27
- Christensen, M. (2002). "Governmental Accounting in the Public Sector: the case of the New South Wales government", *Accounting History*, Vol. 7, N.2, pp. 3-124.
- Creswell, J.W.(2009). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods*". Pustaka pelajar Edisi ke tiga.
- Eisenhardt K (1989) Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14: 57-74
- Etzioni, Amitai. 1986. *Modern Organization*. New York: Prentice-Hall Inc.
- Etzioni A., 1986. Rationality Is Anti-Entropic, *Journal of Economic Psychologist*, Vol. 7, pp.17-36. North-Holland
- Glaser, Barney G. and Anselm Strauss.(1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Chicago, IL: Aldine Publishing.
- Greer, P. (1994). *Transforming central government: The next step initiative* Buckingham: open University press.
- Guthrie, J. (1998). "Application of accrual accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?", *Financial Accountability and Management*, Vol. 14, N.1, pp.1-19.
- Halim, Abdul, dan Syam Kusufi.(2012). *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik, dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Salemba Empat. Jakarta.
- Hardiwinoto, (2011). *Peilaku Rasional Para Manajer dalam Pengambilan Keputusan Pembiayaan Melalui Bank Syariah*. Maksimum, vol.1, no.2.

- Haryanto, Sahmuddin, Arifuddin.(2007). *Akuntansi Sektor Publik*. Semarang: Universitas Diponegoro
- Herdiansyah, Haris.(2012). *Metodologi Penulisan Kualitatif*. Cetakan ke-3. Jakarta : Salemba Humanika
- Hendriksen, Eldon S. dan Michael F. Van Breda. 2002. *Teori Akuntansi*.Buku 2. Batam: Interaksara
- Hoesada, Jan.(2010). Accrual Budgeting and Accrual Accounting pada Pemerintahan NKRI. *Jurnal Akuntansi/Tahun XIV*, No. 01, Januari 2010: 113-124.
- Indarto Waluyo.(2011). Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru Dalam Pengelolaan Keuangan Di Satuan Kerja Pemerintah. *Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia*, Vol. IX. No. 2, Hlm. 1 – 15
- International Public Sector Accounting Standards Board (2011)
- Jensen, Michael C., and William H. Meckling. 1976. "The Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics* 3, no. 4 (October): 305-60.
- Koppl, R.,& Whitman,D.G.(2004). Rational-choicehermeneutics. *Journal of Economic Behavior andOrganization* (forthcoming).
- Laela, Jamiatul. (online). (<http://matkulakuntansijami.com/2012/04/akuntansi-rumah-sakit-dan-rs-blu.htm> Diunduh tanggal 17 Januari 2013)
- Lapsley, I., Pallot J.. (2000) "Accounting, Management and Organisational Change: A comparative study of Local Government", *Management Accounting Research*, 2000, pp 213-229.
- Luayyi, Sri.(2012). "Teori Keagenan Dan Manajemen Laba Dari Sudut Etika Manajer". *Jurnal Riset Akuntansi*. 201-216.
- Ludigdo, Unti.(2007). *Paradoks Etika Akuntan*. Cetakan ke-1: Pustaka Pelajar, ISBN 978-979-1277-66-2
- Lukman, Mediya.(2013). *Badan Layanan Umum*. Jakarta : Bumi Aksara
- Madhav V. Rajan and Richard E. Saouma (2006) Optimal Information Asymmetry. *The Accounting Review*: May 2006, Vol. 81, No. 3, pp. 677-712.
- Meidyawati.(2011). *Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) Pada Sakit Stroke Nasional Bukittinggi*. Laporan Studi Kasus Tidak Dipublikasikan.
- Minichiello, V., Aroni, R., Timewell, E., & Alexander, L. (1995). *In-depth interviewing: Principles, techniques, analysis*. Melbourne: Addison Welsey Longman.
- Mirna Amirya.(2010). *Pengembangan Sistem Anggaran Dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya : Sebuah Studi Interpretif*. Laporan Studi Kasus Tidak Dipublikasikan.Universitas Brawijaya.
- Moleong, L.J.(2005). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Edisi Revisi. PT Remaja Rosdakarya. Bandung.
- Mouzelis, Nicos (1995) *Sociological theory: what went wrong?* London: ladge
- Nordiawan, Deddy.(2006). *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta : Salemba empat
- Pallot, J. (2005) "Accrual Accounting in the Public Sector: uses and abuses", in *Mélanges en L'honneur du Professeur Jean-Claude Scheid, Expert Comptable Média*, Paris.
- Penman, Stephen H, (2003). "The Quality of Financial Statements Perspectives from the Recent Stock Market Bubble" *Jurnal Accounting horizons* pp. 77-99
- Parker, L., & Gould, G. (1999). *Changing Public Sector Accountability : Critiquing New Directions*. *Accounting Forum*, 23(2), 109-135
- Parker, L.D. and Rofrey, B.H. (1997) *Methodological Themes, Back to the Drawing Board: Revisiting Grounded*
- Pedoman Akuntansi Badan Layanan Umum.(2013).Direktorat Jendral Bina Upaya Kesehatan Kementerian Kesehatan RI
- Pollitt, C. and Talbot, C. (eds.) (2004) *Unbundled government*, London, Taylor and Francis

- Power, M. & Laughlin, R. (1992). *Critical Theory And Accounting*. Dalam Alvesson, M. & Willmont, H (Eds), *Critical Management Studies* (pp. 113-135). London: Sage
- Rajan, M.V. and R.E. Saouma. 2006. "Optimal Information Asymmetry." *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 3, May: 677 – 712.
- Retnaningsih, Ekowati, dkk.(2012). "Kajian Kelayakan Badan Layanan Umum Dan Alternatif Betuk Penelenggara Jamsoskes Sumatera Selatan Semesta Sesuai Undang-Undang Sistem Jaminan Sosial Nasional". *Jurnal Manajemen Pelayanan Kesehatan*, 20-26
- [Richard A. Lambert](#) (2001), [Contracting Theory and Accounting](#), *Journal of Accounting and Economics*, 32, 3 - 87.
- Riduwan. (2011). *Belajar Mudah Penulisan*. Cetakan Ke-7. Bandung : CV. Alfabeta
- Ritzer, George-Douglas J Goddman, 2005. *Teori sosiologi Modern*. Jakarta: Prenada Media
- Ritzer, George (2001), *Explorations in social theory: From metatheorizing to rationalization* (volume 1 of Ritzer's collected works). London: Sage.
- Rosmila Senik. (2009). "Understanding Accounting Research Paradigms: Towards Alternative Methodologies" Department of Accounting & Finance Faculty of Economics & Management University Putra Malaysia
- Septiani, Aditya. (2005). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan pada Pasar Modal yang sedang Berkembang: Perspektif Teori Pengungkapan . Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.
- Simanjuntak, Binsar. (2010). Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua di Sektor Pemerintahan di Indonesia. Disampaikan pada Kongres XI Ikatan Akuntan Indonesia. Jakarta.
- _____ (2005). Menyongsong Era Baru Akuntansi Pemerintahan di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 1 No.1, Mei.
- Singh, R. (2005) "Accual accounting in the Public Sector: a case of the financial reporting of local government councils in Fiji", working paper presented at the 4th International Conference on Accounting History; University of Minho (Portugal), September.
- Sopannah. (2010). Menguak Fenomena Penolakan Pembangunan Dengan Dana Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD): Sebuah Studi Interpretif ,SNA XIII 2010, Universitas Jendral Soedirman Purwokerto.
- Suartana, Wayan. (2010). *Akuntansi Keperilakuan*. Yogyakarta : CV. Andi Offset (Penerbit Andi)
- Schwandt, D.R. (2003) *Commentary*, *Journal of the Society of Organizational Learning*, Summer, 2003, Volume 4, Issue 4, MIT Press.
- Sugiyono. 2010. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Susana, João, Maria. (2008). "From Cash To Accruals In Portuguese Local Government Accounting: What Has Truly Changed" *Revista de Estudos Politécnicos Polytechnical Studies Review*, Vol VI, nº 10, 239-261
- Theory and the Everyday Accountant's and Manager's Reality, *Accounting, Auditing, and Accountability Journal* 10 (2): 212-247.
- Tika, Pabundu. (2006). *Metodologi Riset Bisnis*. Cetakan ke-1. Jakarta : PT. Bumi Aksara
- Triyuwono, Iwan. (2013). *[Makrifat] Metode Penelitian Kualitatif [dan Kuantitatif] untuk Pengembangan Disiplin Akuntansi*. Universitas Brawijaya
- Utama, Siddharta. (2000). "Teori dan Riset Akuntansi Positif: Suatu Tinjauan Literatur." *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, 15 (1), 83-96
- Van der Hoek, Peter M. (2005). *Accrual-Based Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience*. Erasmus University Rotterdam. MPRA Paper No. 5906, Posted 29.

- Warsono, Sony. (2010). *Reformasi Akuntansi Membongkar Bounded Rationality Pengembangan Akuntansi*. Jakarta : Asgard Chapter
- Weber, Max , (1969). *The Sociological of Raligion*, (translations) ephraim Fischeff, Boston: Beacon Press.(Fifth Printing)
- Halliwell, B. & Whiteman, M. (2004) Measuring reactive species and oxidative damage in vivo and in cell culture:how should you do it and what do the results mean? *Br J Pharmacol*,142,231-55
- Hechter, Michael, and Satoshi Kanazawa. (1997). "Sociological Rational Choice Theory." *Annual Review of Sociology* 23:191-214.
- Wijaya, Indra Kusuma. (2003). "Topik Penelitian Akuntansi Keprilakuan dalam Jurnal Behavioral Research in Accounting (BRIA)". *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. 5(2), 147-166
- Wildana. (2012). *Kajian Implementasi Penerapan Badan Layanan Umum di RS. Dr. Tadjuddin Chalid Makasar Tahun 2012*. Laporan Studi Kasus Tidak Dipublikasikan.
- Zafirovki, Milan, (2002), Reconsidering Equilibrium: A Social-Economics Perspective, *Journal of Social-Economics*, Vol. 31, pp.559-579, Elsevier Science Inc.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2009. Standar Akuntansi Keuangan (SAK) Tahun 2009. Salemba Empat, Jakarta.
- PSAK No. 17 Tahun (2009) tentang *Akuntansi Penyusutan*
- PSAK No. 45 Tahun (2009) tentang *Organisasi Nirlaba*
- Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*
- Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 61 Tahun 2007 tentang *Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah*
- Peraturan Menteri Keuangan No. 44PMK.05/2009 tentang *Rencana Bisnis & Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum*
- Peraturan Menteri Keuangan No. 76/PMK.05/2008 tentang *Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum*
- Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang *Pembendaharaan Negara*
- Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*
- Undang-Undang No. 23 Tahun 2005 tentang *Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*

Peraturan dan Undang-Undang

- KSAP. (2006). *Training of Trainers Standar Akuntansi Pemerintahan*
- Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 tentang *Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*
- Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang *Standar Akuntansi Pemerintah*
- Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintah*
- Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2012 tentang perubahan Nomor 23 Tahun 2005