

## Evaluasi Perubahan Puskesmas menjadi BLUD Terhadap Tata Pengelolaan Keuangan Daerah

Ken Sabardiman<sup>1</sup>

Afrizal<sup>2</sup>

Nunung Nurmaesah<sup>3</sup>

<sup>1</sup>STMIK Bina Sarana Global – Tangerang  
Email : ken.sabardiman@gmail.com

<sup>2</sup>STMIK Bina Sarana Global – Tangerang  
Email: afrizal.msia@gmail.com

<sup>3</sup>STMIK Bina Sarana Global – Tangerang  
Email: n.nurmaesah@stmikglobal.ac.id

### Abstrak

Perubahan puskesmas menjadi badan layanan usaha daerah semata-mata untuk dapat memberi contoh konkrit yang menonjol dari penerapan manajemen keuangan berbasis pada hasil (kinerja). Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui tata kelola keuangan, mengkaji kebijakan akuntansi dan penelaahan rencana strategis puskesmas serta implikasinya terhadap fungsi pengelolaan keuangan daerah dan dampaknya pada sistem pelaporan keuangan BLUD. Metode penelitian menggunakan pendekatan deskriptif kualitatif. Hasil penelitian ini diketahui masih banyaknya dokumentasi yang belum dilengkapi, terutama hal-hal yang berkaitan dengan penerbitan surat keputusan, baik secara internal maupun eksternal. Belum adanya keputusan dari pemerintah daerah, terutama tentang tarif layanan (masih menggunakan tarif lama) pasca penetapan BLUD, mempersulit puskesmas untuk merencanakan anggaran berbasis kinerja. Diperlukan dukungan berbagai pihak untuk keberlangsungan suksesnya layanan berbasis kinerja melalui puskesmas BLUD untuk dapat berdaya guna dan berhasil guna di masa mendatang. Untuk saat ini, adanya puskesmas BLUD belum berpengaruh secara signifikan, baik terhadap fungsi pengelolaan keuangan daerah maupun sistem pelaporan keuangan BLUD di Kabupaten Tangerang.

Kata kunci : Tata Kelola Keuangan, Kebijakan Akuntansi, Pelaporan Keuangan, BLUD

### PENDAHULUAN

Puskesmas adalah ujung tombak pemberian pelayanan kepada masyarakat. Paska penetapan ketentuan BPJS di tahun 2014, peran puskesmas menjadi semakin vital. Untuk meningkatkan pelayanan puskesmas, maka puskesmas harus memiliki kewenangan yang lebih luas dalam mengelola pendapatan maupun pengeluaran. Pola yang paling tepat untuk hal tersebut adalah Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK – BLUD). PPK BLUD memungkinkan puskesmas untuk menggunakan pendapatan negara bukan pajak (PNPB) yaitu pendapatan dari layanan pasien secara langsung, tanpa harus disetor dahulu ke kas negara. Mekanisme ini tentu sangat membantu puskesmas dalam menyediakan obat-obatan, membayar biaya operasional dan pengeluaran lainnya sesuai dengan anggaran. Tanpa fleksibilitas tersebut sepertinya sulit bagi puskesmas untuk dapat memberikan layanan prima di era BPJS, karena pasien tidak membayar langsung tetapi menggunakan sistem kapitasi, sistem kapitasi yaitu Besarannya pembayaran per-bulan yang dibayarkan dimuka oleh BPJS kesehatan kepada Fasilitas Kesehatan Tingkat Pertama berdasarkan jumlah peserta yang terdaftar tanpa memperhitungkan jenis dan jumlah pelayanan kesehatan yang diberikan (PMK Nomor 69 Tahun 2013).

Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, membuka koridor baru bagi penerapan basis kinerja ini di lingkungan pemerintah. Dalam Pasal 68 dan Pasal 69 dari undang-undang tersebut, instansi pemerintah yang tugas pokok dan fungsinya memberikan 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 dapat memberi contoh konkrit yang menonjol dari penerapan manajemen keuangan berbasis pada hasil (kinerja). BLU juga menjadi salah satu produk reformasi pengelolaan

keuangan negara, yang salah satunya adalah terjadi pergeseran dari penganggaran tradisional yang sekedar membiayai masukan (*input*) atau proses, ke penganggaran berbasis kinerja.

Dengan pola pengelolaan keuangan BLU, fleksibilitas diberikan dalam rangka pelaksanaan anggaran, termasuk pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas dan pengadaan barang/jasa. BLU juga diberikan kesempatan untuk mempekerjakan tenaga profesional non PNS serta kesempatan memberikan imbalan jasa kepada pegawai sesuai dengan kontribusinya. Sebagai penyeimbang, BLU dikendalikan secara ketat dalam perencanaan dan penganggarnya, serta dalam pertanggungjawabannya. Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 sebagaimana telah diubah dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2012, BLU wajib menghitung harga pokok dari layanannya dengan kualitas dan kuantitas yang distandarkan oleh materi teknis pembina. Dalam pertanggungjawabannya, BLU harus mampu menghitung dan menyajikan anggaran yang digunakannya dalam kaitan dengan realisasi layanan. Di samping itu, BLU berperan sebagai agen dari pimpinan lembaga induknya. Namun dalam kenyataannya banyak yang harus dipersiapkan, bila menginginkan puskesmas-puskesmas di Kabupaten Tangerang menjadi Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Beberapa data yang diperlukan sebagai bahan kajian antara lain:

1. Peraturan Bupati/Perda tentang tupoksi puskesmas/dinas kesehatan.
2. Pendapatan dan biaya puskesmas 3 tahun terakhir 2016–2018.
3. Struktur organisasi masing-masing puskesmas.
4. Data pegawai masing-masing puskesmas beserta jabatan dan latar belakang pendidikan.
5. Standar pelayanan minimal puskesmas;
6. Kinerja masing-masing puskesmas periode 2016–2018 beserta pedoman dan tata cara penilaiannya;
7. Laporan keuangan/prognosa laporan keuangan 2016–2018;
8. *System Operating Procedure (SOP)* setiap unit layanan di masing-masing puskesmas;
9. Bagan alir masing-masing layanan di masing-masing puskesmas;
10. Pola tata kelola masing-masing puskesmas;
11. Rencana strategis bisnis masing-masing puskesmas;
12. Ketentuan mengenai tarif layanan masing-masing puskesmas;

PPK BLUD adalah pola pengelolaan keuangan yang memberikan fleksibilitas berupa keleluasaan untuk menerapkan praktik-praktik bisnis yang sehat untuk meningkatkan layanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa sebagaimana yang diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP), sebagai pengecualian dari ketentuan pengelolaan keuangan negara pada umumnya. Puskesmas sebagai BLU, diberikan kebebasan dalam meningkatkan pelayanannya ke masyarakat. Puskesmas akan mengelola sendiri keuangannya, tanpa memiliki ketergantungan ke Pemerintah Daerah seperti yang terjadi selama ini. Perubahan status dinilai akan mempermudah untuk mengembangkan puskesmas, utamanya dalam melayani masyarakat secara maksimal. Selama ini puskesmas selalu mengandalkan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) dalam pembelanjaan, kendati sejauh ini masih bisa diatasi, namun terkadang terkendala lamanya proses pencairan anggaran. Hal ini dinilai menghambat pelayanan terhadap masyarakat.

## **KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

Salah satu teori implementasi tentang kebijakan publik yaitu teori Edward III (1980), teori tersebut dapat dijadikan landasan bahwa implementasi kebijakan baru seperti perubahan status Puskesmas menjadi BLUD harus dipersiapkan dan direncanakan secara matang.

### **Tata Kelola**

Pengertian tata kelola (*governance*) dapat diartikan sebagai cara mengelola urusan-urusan publik. *World Bank* dan *United Nation Development Program (UNDP)* dalam Mardiasmo (2009:17-18) memberikan definisi sebagai berikut:

1. *World Bank* mendefinisikan *governance* sebagai *the way state power is used in managing economic and social resources for development of society*.

2. *UNDP* mendefinisikan *governance* sebagai *the exercise of political, economic, and administrative authority to manage a nation's affair at all levels*.

Dalam hal ini, *World Bank* lebih menekankan pada cara pemerintah mengelola sumber daya sosial dan ekonomi untuk kepentingan pembangunan masyarakat, sedangkan *UNDP* lebih menekankan pada aspek politik, ekonomi, dan administratif dalam pengelolaan negara. *Political governance* mengacu pada proses pembuatan kebijakan. *Economic governance* mengacu pada proses pembuatan keputusan di bidang ekonomi yang berimplikasi pada masalah pemerataan, penurunan kemiskinan, dan peningkatan kualitas hidup. *Administrative governance* mengacu pada sistem implementasi kebijakan.

Jika mengacu pada program *World Bank* dan *UNDP*, orientasi pembangunan sektor publik adalah menciptakan *good governance*. Pengertian *good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Sementara itu, *World Bank* mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, dan pencegahan korupsi baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and political framework* bagi tumbuhnya aktivitas usaha.

### **Kebijakan Akuntansi**

Menurut Hendriksen dan Van Breda (2000), kebijakan akuntansi merupakan batang tubuh standar akuntansi, pendapat, penafsiran, aturan, dan regulasi yang digunakan oleh perusahaan-perusahaan dalam pelaporan keuangannya. Kebijakan akuntansi suatu perusahaan mencakup metode-metode untuk menerapkan prinsip-prinsip yang oleh manajemen satuan usaha dianggap sebagai prinsip-prinsip yang paling tepat untuk keadaan saat itu, untuk menyatakan secara wajar posisi keuangan, perubahan dalam posisi keuangan, dan hasil operasi sesuai prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum dan yang karenanya telah dipakai untuk menyusun laporan keuangan tersebut. Selanjutnya Hendriksen dan Van Breda juga menyimpulkan bahwa sebagian kebijakan akuntansi dapat diselesaikan dengan alasan-alasan teknis, kebijakan-kebijakan lainnya dapat diselesaikan dengan kompromi. Kebijakan akuntansi BLU menurut Restiarto dan Bawono (2015), mengacu pada prinsip-prinsip akuntansi berterima umum yang dimaksudkan sebagai ketentuan yang harus dipahami dan ditaati oleh penyelenggara sistem akuntansi BLU/BLUD dalam melakukan kegiatannya serta oleh pengguna laporan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan.

### **Kebijakan Akuntansi Pendapatan**

Pendapatan adalah arus kas masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas BLUD selama satu periode akuntansi yang mengakibatkan penambahan ekuitas bersih.

Pengakuan:

1. Pendapatan usaha dari jasa layanan dan pendapatan usaha lainnya diakui pada saat diterima atau hak untuk menagih timbul sehubungan dengan adanya barang/jasa yang diserahkan ke masyarakat.
2. Pendapatan dari APBN/APBD diakui pada saat pengeluaran belanja dipertanggungjawabkan dengan diterbitkannya SP2D.
3. Pendapatan hibah berupa barang diakui pada saat hak kepemilikan berpindah dan telah memiliki nomor register hibah dari Kementerian Keuangan.
4. Pendapatan hibah berupa uang diakui pada saat kas diterima oleh BLUD dan telah memiliki nomor register hibah dari Kementerian Keuangan.

Pengukuran:

1. Pendapatan usaha dari jasa layanan dan pendapatan usaha lainnya dicatat sebesar nilai wajar imbalan yang diterima atau yang dapat diterima.
2. Pendapatan dari APBN/APBD dicatat sebesar nilai pengeluaran bruto belanja pada SPM.
3. Pendapatan hibah berupa barang dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan.
4. Pendapatan hibah berupa uang dicatat sebesar kas yang diterima oleh BLUD.
5. Pengukuran pendapatan di atas menggunakan azas bruto.

Pengungkapan:

Pendapatan disajikan secara terpisah pada laporan keuangan untuk setiap jenis pendapatan. Rincian jenis pendapatan diungkapkan pada catatan atas laporan keuangan (CaLK).

### **Kebijakan Akuntansi Biaya**

Biaya adalah penurunan manfaat ekonomi selama satu periode akuntansi dalam bentuk arus keluar kas atau berkurangnya aset atau terjadinya kewajiban yang mengakibatkan penurunan ekuitas bersih.

### **Badan Layanan Umum (BLU)**

Pengertian atau definisi BLU diatur dalam Pasal 1 angka 23 UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yaitu “Badan Layanan Umum 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”.

Pengertian ini kemudian diadopsi kembali dalam peraturan pelaksanaannya yaitu dalam Pasal 1 angka 1 PP No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Tujuan dibentuknya BLU adalah sebagaimana yang diamanatkan dalam Pasal 68 ayat (1) yang menyebutkan bahwa “Badan Layanan Umum dibentuk untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa”.

Kemudian ditegaskan kembali dalam PP No. 23 Tahun 2005 sebagai peraturan pelaksanaan dan Pasal 69 ayat (7) UU No. 1 Tahun 2004, Pasal 2 yang menyebutkan bahwa “BLU bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas, dan penerapan praktik bisnis yang sehat”.

Sedangkan Asas BLU diatur menurut Pasal 3 PP No. 23 Tahun 2005, yaitu:

1. Menyelenggarakan pelayanan umum yang pengelolaannya berdasarkan kewenangan yang didelegasikan, tidak terpisah secara hukum dari instansi induk.
2. Pejabat BLU bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan layanan umum kepada pimpinan instansi induk.
3. BLU tidak mencari laba.
4. Rencana kerja, anggaran dan laporan BLU dan instansi induk tidak terpisah.
5. Pengelolaan sejalan dengan praktik bisnis yang sehat.

Dan uraian definisi, tujuan dan asas BLU, maka dapat terlihat bahwa BLU memiliki suatu karakteristik tertentu, yaitu:

1. Berkedudukan sebagai lembaga pemerintah yang tidak dipisahkan dan kekayaan Negara.
2. Menghasilkan barang dan/atau jasa yang diperlukan masyarakat.
3. Tidak bertujuan untuk mencari laba.
4. Dikelola secara otonom dengan prinsip efisiensi dan produktivitas model korporasi.
5. Rencana kerja, anggaran dan pertanggungjawabannya dikonsolidasikan pada instansi induk.
6. Penerimaan, baik pendapatan maupun sumbangan dapat digunakan secara langsung.
7. Pegawai, dapat terdiri dari pegawai negeri sipil dan bukan pegawai negeri sipil.
8. BLU bukan subyek pajak.

### **Puskesmas sebagai BLU**

#### **Standar pelayanan dan tarif layanan**

Puskesmas yang telah menjadi BLU/BLUD menggunakan standar pelayanan minimum yang ditetapkan oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/ walikota sesuai dengan kewenangannya, harus mempertimbangkan kualitas layanan, pemerataan dan kesetaraan layanan, biaya serta kemudahan untuk mendapatkan layanan. Dalam hal puskesmas, maka standar pelayanan minimal ditetapkan oleh kepala daerah dengan peraturan kepala daerah.

Standar pelayanan minimal tersebut harus memenuhi persyaratan, yaitu:

1. Fokus pada jenis pelayanan, dalam arti mengutamakan kegiatan pelayanan yang menunjang terwujudnya tugas dan fungsi BLU/BLUD.
2. Terukur, merupakan kegiatan yang pencapaiannya dapat dinilai dengan standar yang telah ditetapkan.
3. Dapat dicapai, merupakan kegiatan nyata yang dapat dihitung tingkat pencapaiannya, rasional sesuai kemampuan dan tingkat pemanfaatannya.
4. Relevan dan dapat diandalkan, merupakan kegiatan yang sejalan, berkaitan dan dapat dipercaya untuk menunjang tugas dan fungsi BLU/BLUD.
5. Tepat waktu, merupakan kesesuaian jadwal dan kegiatan pelayanan yang telah ditetapkan.

Puskesmas yang telah menjadi BLU/BLUD dapat memungut biaya kepada masyarakat sebagai imbalan atas barang/jasa layanan yang diberikan. Imbalan atas barang/jasa layanan yang diberikan tersebut ditetapkan dalam bentuk tarif yang disusun atas dasar perhitungan biaya per unit layanan atau hasil per investasi dana. Tarif layanan diusulkan oleh puskesmas kepada menteri keuangan/menteri kesehatan/ kepala SKPD sesuai dengan kewenangannya, dan kemudian ditetapkan oleh menteri keuangan/kepala daerah dengan peraturan menteri keuangan/peraturan kepala daerah. Tarif layanan yang diusulkan dan ditetapkan tersebut harus mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

1. Kontinuitas dan pengembangan layanan.
2. Daya beli masyarakat.
3. Asas keadilan dan kepatutan.
4. Kompetisi yang sehat.

### **Pengelolaan Keuangan**

Adanya desentralisasi dan otonomi daerah dengan berlakunya UU tentang Pemerintahan Daerah (UU No. 32 Tahun 2004, terakhir diubah dengan UU No. 12 Tahun 2008), UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah, serta Kepmendagri No. 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Umum Penyusunan APBD, kemudian PP No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, dan Permendagri No. 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah, membuat layanan kesehatan pemerintah daerah harus melakukan banyak penyesuaian khususnya dalam pengelolaan keuangan maupun penganggarnya, termasuk penentuan biaya.

Dengan terbitnya PP No. 23 Tahun 2005, layanan kesehatan pemerintah daerah mengalami perubahan menjadi BLU. Perubahan ini berimbas pada pertanggungjawaban keuangan tidak lagi kepada Departemen Kesehatan tetapi kepada Departemen Keuangan, sehingga harus mengikuti standar akuntansi keuangan yang pengelolaannya mengacu pada prinsip-prinsip akuntabilitas, transparansi dan efisiensi. Anggaran yang akan disusunpun harus berbasis kinerja (sesuai dengan Kepmendagri No. 29 Tahun 2002). Penyusunan anggaran layanan kesehatan harus berbasis akuntansi biaya yang didasari pada indikator *input*, indikator proses dan indikator *output*, sebagaimana diatur berdasarkan PP No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, PMK No. 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi Dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum.

### **Pelaporan dan Pertanggungjawaban**

BLU sebagai instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan merupakan organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba. Sesuai dengan Pasal 26 ayat (2) PP No. 23 Tahun 2005 yang menyebutkan bahwa “Akuntansi dan laporan keuangan BLU diselenggarakan sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang diterbitkan oleh asosiasi profesi akuntansi Indonesia”. Ketentuan ini menimbulkan inkonsistensi, karena BLU merupakan badan/ unit atau organisasi pemerintahan yang seharusnya menggunakan PSAP atau Standar Akuntansi Pemerintahan sebagaimana diatur menurut PP No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, namun dalam PP No. 23 Tahun 2005 menggunakan PSAK (Standar Akuntansi Keuangan) yang berasal dan IAI. Sebagai

organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba, maka layanan kesehatan pemerintah daerah semestinya juga menggunakan SAP bukan SAK.

Laporan keuangan puskesmas merupakan laporan yang disusun oleh pihak manajemen sebagai bentuk penyampaian laporan keuangan suatu entitas. Laporan keuangan tersebut merupakan penyampaian informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap entitas tersebut, sehingga isi laporan keuangan layanan kesehatan pemerintah daerah harus mengikuti ketentuan untuk pelaporan keuangan sebagaimana diatur menurut SAK, yaitu sebagai organisasi nirlaba (PSAK No. 45) dan menyanggupi untuk laporan keuangannya tersebut diaudit oleh auditor independen. Laporan keuangan layanan kesehatan harus diaudit oleh auditor independen.

1. Laporan keuangan puskesmas daerah sebagai BLU yang disusun harus menyediakan informasi untuk:
  - a. Mengukur jasa atau manfaat bagi entitas yang bersangkutan.
  - b. Pertanggungjawaban manajemen puskesmas (disajikan dalam bentuk laporan aktivitas dan laporan arus kas).
  - c. Mengetahui kontinuitas pemberian jasa (disajikan dalam bentuk laporan posisi keuangan).
  - d. Mengetahui perubahan aktiva bersih (disajikan dalam bentuk laporan aktivitas).
2. Laporan keuangan puskesmas daerah mencakup hal-hal berikut:
  - a. Laporan posisi keuangan (aktiva, utang dan aktiva bersih, tidak disebut neraca). Klasifikasi aktiva dan kewajiban sesuai dengan perusahaan pada umumnya. Sedangkan aktiva bersih diklasifikasikan aktiva bersih tidak terikat, terikat kontemporer dan terikat permanen. Yang dimaksud pembatasan permanen adalah pembatasan penggunaan sumber daya yang ditetapkan oleh penyumbang. Sedangkan pembatasan temporer adalah pembatasan penggunaan sumber daya oleh penyumbang yang menetapkan agar sumber daya tersebut dipertahankan sampai pada periode tertentu atau sampai dengan terpenuhinya keadaan tertentu.
  - b. Laporan aktivitas (yaitu penghasilan, beban dan kerugian dan perubahan dalam aktiva bersih).
  - c. Laporan arus kas yang mencakup arus kas dan aktivitas operasi, aktivitas investasi dan aktivitas pendanaan.
  - d. Catatan atas laporan keuangan, antara lain sifat dan jumlah pembatasan permanen atau temporer dan perubahan klasifikasi aktiva bersih.

### Standar Keberhasilan Program Puskesmas

Menurut buku pedoman kerja puskesmas, Dinas Kesehatan Kabupaten/Kota dan Provinsi secara rutin menetapkan target atau standar keberhasilan masing-masing kegiatan program. Standar pelaksanaan program ini juga merupakan standar unjuk kerja (*performance standard*) pegawai. Standar unjuk kerja merupakan ukuran kualitatif dan diukur dengan membandingkan target yang sudah ditetapkan dengan output (cakupan pelayanan) kegiatan program. Secara kualitatif keberhasilan program diukur dengan membandingkan standar prosedur kerja untuk masing-masing kegiatan program dengan penampilan (kemampuan) staf dalam melaksanakan kegiatan masing-masing program. Cakupan program dapat dianalisis secara langsung oleh staf puskesmas dengan menganalisis data harian setiap kegiatan program. Perubahan pengetahuan, sikap dan perilaku masyarakat (*effect program*) dan dampak program (*impact program*) seperti tingkat kematian, kesakitan (termasuk gangguan gizi), tingkat kelahiran, dan kecacatan tidak diukur secara langsung oleh puskesmas. *Impact program* diukur setiap lima tahun melalui Survei Kesehatan Rumah Tangga (SKRT) atau Surkesnas (Survei Kesehatan Nasional) Depkes. Khusus untuk perkembangan masalah gizi dipantau setiap tiga tahun, tetapi hanya sampai di tingkat kabupaten. Standar pelayanan minimal program kesehatan pokok mulai diterapkan oleh Depkes tahun 2003 untuk menjamin bahwa dilaksanakan tugas utama pemerintah menyediakan pelayanan kesehatan masyarakat yang esensial di daerah.

Indikator derajat kesehatan masyarakat yang paling peka untuk menilai dampak (*impact*) program kesehatan adalah *IMR (Infant Mortality Rate)*, *MMR (Maternal Mortality Rate)* dan *BR (Birth Rate)*. Untuk meningkatkan derajat kesehatan masyarakat, empat program pokok perlu lebih diprioritaskan oleh puskesmas yaitu KIA, KB, P2M, dan Gizi. Keempat program pokok tersebut juga dilaksanakan secara

terpadu di luar gedung puskesmas melalui pos kesehatan di tingkat dusun atau pos pelayanan kesehatan terpadu (posyandu). Sejak tahun 1992/1993, pemerintah juga telah menempatkan bidan di desa. Bidan yang bertugas di desa, mengelola pondok bersalin desa (polindes). Menurut Anwar (2013), pengembangan pelayanan puskesmas di era desentralisasi sepenuhnya menjadi wewenang dan tanggung jawab Dinas Kesehatan Kabupaten/Kota dan masalah kesehatan yang potensial berkembang di masing-masing wilayah kerja puskesmas. Konsep puskesmas era desentralisasi yang disusun oleh Depkes Pusat dapat digunakan oleh Dinkes Kabupaten/Kota sebagai pedoman kerja pelaksanaan pengembangan mutu pelayanan kesehatan masyarakat melalui puskesmas (Anwar, 2013).

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian menggunakan rancangan deskriptif kualitatif, alasan pemilihan metode kualitatif menurut Nazir (2008) adalah karena peneliti dapat mengikuti dan memahami alur peristiwa secara kronologis, dapat menilai sebab akibat dalam lingkup pikiran orang-orang setempat memperoleh penjelasan yang banyak dan bermanfaat serta membimbing untuk memperoleh penemuan yang tidak terduga sebelumnya dan untuk membentuk kerangka teoritis baru. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif yang bertujuan mengetahui kondisi tata kelola, kebijakan akuntansi dan rencana strategis puskesmas BLUD berkaitan dengan fungsi pengelolaan keuangan daerah serta dampaknya pada sistem pelaporan keuangan BLUD di pemerintah daerah. Penelitian terdiri dari dua tahap, tahap pertama adalah pertanyaan tentang aspek persyaratan dokumentasi tata kelola, kebijakan akuntansi dan rencana strategis puskesmas BLUD, dan tahap kedua adalah pertanyaan kedalaman atau *indepth* dari jawaban tahap pertama. Pertanyaan ini dilakukan terhadap 10 Puskesmas BLUD di Kabupaten Tangerang.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Tata Kelola Keuangan**

Berdasarkan pasal 13 Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), pola tata kelola merupakan peraturan internal Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) atau unit kerja yang akan menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan (PPK) BLUD. Selanjutnya dalam pasal 31 dan 32 Permendagri Nomor 61 Tahun 2007 disebutkan, BLUD beroperasi berdasarkan pola tata kelola atau peraturan internal, yang memuat antara lain:

1. Struktur organisasi: menggambarkan posisi jabatan, pembagian tugas, fungsi, tanggung jawab, dan wewenang dalam organisasi.
2. Prosedur kerja: menggambarkan hubungan dan mekanisme kerja antar posisi jabatan dan fungsi dalam organisasi.
3. Pengelompokan fungsi yang logis: menggambarkan pembagian yang jelas dan rasional antara fungsi pelayanan dan fungsi pendukung yang sesuai dengan prinsip pengendalian internal dalam rangka efektifitas pencapaian organisasi.
4. Pengelolaan sumber daya manusia: merupakan pengaturan dan kebijakan yang jelas mengenai sumber daya manusia yang berorientasi pada pemenuhan secara kuantitatif dan kualitatif/kompeten untuk mendukung pencapaian tujuan organisasi secara efisien, efektif, dan produktif.

### **Prinsip-prinsip Tata Kelola**

Prinsip-prinsip tata kelola BLUD sebagaimana disebutkan dalam pasal 31 ayat (2) dan pasal 33 Permendagri Nomor 61 Tahun 2007 terdiri dari:

1. Transparansi: merupakan azas keterbukaan yang dibangun atas dasar kebebasan arus informasi agar informasi secara langsung dapat diterima bagi yang membutuhkan.
2. Akuntabilitas: merupakan kejelasan fungsi, struktur, sistem yang dipercayakan pada BLUD agar pengelolaannya dapat dipertanggungjawabkan.
3. Responsibilitas: merupakan kesesuaian atau kepatuhan dalam pengelolaan organisasi terhadap prinsip bisnis yang sehat berdasarkan perundang-undangan.

4. Independensi: merupakan kemandirian pengelolaan organisasi secara profesional tanpa benturan kepentingan dan pengaruh atau tekanan dari pihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan prinsip bisnis yang sehat.

### **Tujuan Penerapan Pola Tata Kelola**

Pola tata kelola yang diterapkan pada Badan Layanan Umum Daerah puskesmas bertujuan untuk:

1. Memaksimalkan nilai puskesmas dengan cara menerapkan prinsip keterbukaan, akuntabilitas, dapat dipercaya dan bertanggung jawab.
2. Mendorong pengelolaan puskesmas secara profesional, transparan dan efisien, serta memberdayakan fungsi dan peningkatan kemandirian organ puskesmas.
3. Mendorong agar organ puskesmas dalam membuat keputusan dan menjalankan kegiatan senantiasa dilandasi dengan nilai moral yang tinggi dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta kesadaran atas adanya tanggung jawab sosial puskesmas terhadap *stakeholder*.
4. Meningkatkan kontribusi puskesmas dalam mendukung kesejahteraan umum masyarakat melalui pelayanan kesehatan.

### **Sumber Referensi Pola Tata Kelola**

Sumber referensi untuk menyusun pola tata kelola puskesmas antara lain adalah:

1. Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 109/PMK.05/2007 tentang Dewan Pengawas pada Badan Layanan Umum.
3. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah.
4. Keputusan Menteri Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Nomor: KEP-117/M-MBU/2002 tentang Penerapan Praktik-praktik *Good Corporate Government (GCG)* di lingkungan BUMN.
5. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/02/ M.PAN/1/2007 Tanggal 25 Januari 2007 tentang Pedoman Organisasi Satuan Kerja Di Lingkungan Instansi Pemerintah Yang Menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.
6. Praktik-praktik terbaik (*best practices*) penerapan etika bisnis dalam dunia usaha.

### **Perubahan Pola Tata Kelola**

Pola tata kelola puskesmas ini akan direvisi apabila terjadi perubahan terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pola tata kelola puskesmas sebagaimana disebutkan di atas, serta disesuaikan dengan fungsi, tanggung jawab, dan kewenangan organ puskesmas serta perubahan lingkungan.

### **Rencana Strategis Bisnis Puskesmas**

Strategi bisnis merupakan upaya-upaya yang dilakukan Unit Pelaksana Teknis (UPT) puskesmas untuk mencapai tujuan dan sasaran strategis yang ditetapkan. Upaya-upaya tersebut dilakukan dengan menyusun program-program kerja yang direncanakan dengan memperhatikan kekuatan sumber dana yang dimiliki.

### **Program Kerja**

Penetapan program kerja merupakan bagian dari tahap formulasi strategi dalam upaya pencapaian arah bisnis UPT puskesmas. Adapun secara sistematis program-program kerja diarahkan pada pencapaian keberhasilan yang mendukung sasaran strategis dalam empat perspektif (*Balanced Scorecard*) sebagai berikut:

### **Perspektif Pelanggan**

Program-program kerja dalam perspektif ini merupakan upaya-upaya peningkatan kepuasan pelanggan di bidang pelayanan pasien pada umumnya. Dimensi mutu layanan perspektif pelanggan didasarkan pada pemahaman publik terhadap puskesmas yang tidak secara langsung berkorelasi dengan spesifikasi teknis



pelayanan kedokteran klinik. Program kerja pada perspektif pelanggan, dengan parameter keberhasilan program sebagai berikut:

### Program Penataan Hubungan Pasien dengan Manajemen

Program ini merupakan upaya pencapaian arah bisnis UPT puskesmas dengan sasaran meningkatnya kepuasan pelanggan. Program penataan hubungan pasien dengan manajemen merupakan program dari penjabaran Kepmendagri nomor 13 tahun 2010 sebagai berikut:

**Tabel 1 Program Penataan Hubungan Pasien dengan Manajemen**

No	Program Kepmendagri No. 13 Tahun 2010	Pagu Indikatif	Penanggungjawab Program
1	Program Promosi Kesehatan dan Pemberdayaan Masyarakat	Rp.2.418.283.825	Koord.Promosi Kesehatan

### Perspektif Proses Bisnis Internal

Program-program kerja dalam perspektif ini, diarahkan pada upaya pemenuhan mutu layanan kesehatan yang berorientasi pada *patient safety*. Dimensi mutu pelayanan didasarkan pemahaman provider kesehatan yang bersifat teknis. Di samping itu, pada perspektif ini dilengkapi dengan program-program kerja yang menunjang efisiensi, efektifitas dan kelancaran pelayanan. Adapun program tersebut meliputi:

### Program Pelayanan Rawat Jalan dan Rawat Darurat

Program ini merupakan upaya pencapaian arah bisnis puskesmas dengan sasaran terpenuhinya *safety patient* sesuai standar mutu penanganan penyakit terbanyak di rawat jalan dan UGD.

### Perspektif Pertumbuhan Dan Pembelajaran

Program-program kerja pada perspektif ini diarahkan pada upaya peningkatan pertumbuhan puskesmas baik dari sisi aset berwujud maupun tak berwujud. Aset berwujud merupakan infrastruktur yang mendukung pelayanan sedangkan aset tak berwujud berupa *human capital (commitment & capability)*, *organization culture* dan *organization goodwill*. Program-program tersebut adalah sebagai berikut:

1. Program Pengembangan Sumber Daya Manusia  
Program ini merupakan upaya pencapaian arah bisnis puskesmas dengan sasaran:
  - a. Meningkatnya komitmen pegawai melaksanakan tupoksi;
  - b. Meningkatnya kapabilitas pegawai;
  - c. Meningkatnya kecukupan tenaga pelayanan.

Program Pengembangan SDM merupakan penjabaran dari Program Kepmendagri Nomor 13 Tahun 2010 sebagai berikut:

**Tabel 2 Program Pengembangan SDM**

No	Program Kepmendagri No.13 Tahun 2010	Pagu Indikatif	PenanggungJawab Program
1	Program Peningkatan Kapasitas Sumberdaya Aparatur	Rp.8.120.114.578	Kasubag TU

Sumber : Puskesmas Kutabumi

2. Program Pengembangan Infrastruktur Pelayanan  
Program ini merupakan upaya pencapaian arah bisnis UPT puskesmas dengan sasaran meningkatnya kualitas infrastruktur pelayanan merupakan program dari penjabaran Kepmendagri Nomor 13 Tahun 2010 sebagai berikut:

**Tabel 3. Program Pengembangan Infrastruktur Pelayanan**

No	Program Kepmendagri No. 13 tahun 2010	Pagu Indikatif	Penanggungjawab Program
1	Program Pemeliharaan Sarana dan Prasarana Puskesmas	Rp.47.200.000	Koord Pengelola Barang

*Sumber : Puskesmas Kutabumi*

3. Program Peningkatan Kapasitas Sistem Manajemen Puskesmas  
Program ini merupakan upaya pencapaian arah bisnis puskesmas dengan sasaran meningkatnya kapasitas sistem manajemen puskesmas merupakan program penjabaran dari Kepmendagri Nomor 13 Tahun 2010 sebagai berikut:

**Tabel 4. Program Peningkatan Kapasitas Sistem Manajemen Puskesmas**

No	Program Kepmendagri No.13 tahun 2010	Pagu Indikatif	Penanggungjawab Program
1	Program Upaya Kesehatan Masyarakat	Rp.151.554.000	Koord Promkes

*Sumber : Puskesmas Kutabumi*

**Kerangka Pembiayaan Jangka Menengah (*medium term expenditure framework*)**

Program-program kerja yang diarahkan pada pencapaian tujuan dan sasaran strategis didukung dengan kerangka pembiayaan, meliputi proyeksi pembiayaan Belanja Modal dan Belanja Operasional. Sebagai contoh, dalam jangka menengah diperlukan pembiayaan puskesmas sebesar Rp.11.788.495.039 dengan komposisi Belanja Operasional sebesar Rp.1.860.154.827 dan Belanja Modal sebesar Rp.1.000.768.975. Sumber pembiayaan tersebut berasal dari APBD Pemda Kabupaten Tangerang Rp.10.787.726.065 serta APBN sebesar Rp.1.000.768.975. Di dalam unsur Belanja Operasional terdapat Belanja Pegawai PNS yang masih disubsidi dari Pemerintah Daerah sebesar Rp.8.120.114.573. Belanja Program tersebut diuraikan dalam empat perspektif sebagai berikut:

**Tabel 5. Kerangka Pembiayaan Jangka Menengah**

No	PERSPEKTIF	Sumber Dana		TOTAL PAGU INDIKATIF
		APBD	APBN	
1	PELANGGAN	Rp.299.602.500	-	Rp.299.602.500
2	PROSES BISNIS INTERNAL	Rp.8.003.796.863	Rp.1.000.768.975	Rp.9.004.565.838
3	PEMBELAJARAN DAN PERTUMBUHAN	Rp.1.860.154.827	-	Rp.1.860.154.827
4	KEUANGAN	Rp.624.171.875	-	Rp.624.171.875
	TOTAL BELANJA PROGRAM	Rp.10.787.726.065	Rp.1.000.768.975	Rp.11.788.495.039

*Sumber : Puskesmas Kutabumi*

Rincian sumber pendanaan program masing-masing perspektif dapat diuraikan sebagai berikut:

**Tabel 6. Program Masing Masing Perspektif**  
SUMBER DANA

No	PERSPEKTIF	APBD			JUMLAH
		Subsidi	Swadana	APBN	
1	PELANGGAN	Rp.299.602.500	-	-	Rp.299.602.500
2	PROSES BISNIS INTERNAL	Rp.8.003.796.863	-	Rp.1.000.768.975	Rp.9.004.565.838
3	PEMBELAJARAN DAN PERTUMBUHAN	Rp.1.860.154.827	-	-	Rp.1.860.154.827
4	KEUANGAN	Rp.624.171.875	-	-	Rp.624.171.875
	JUMLAH	Rp.10.787.726.065	-	Rp.1.000.768.975	Rp.11.788.495.039

Sumber : Puskesmas Kutabumi

### Kebijakan Akuntansi

Kebijakan akuntansi pokok yang diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan UPT Puskesmas Kabupaten Tangerang tahun 2015 adalah sebagai berikut :

1. Basis akuntansi yang digunakan dalam pelaporan keuangan ini adalah basis akrual.
2. Dalam basis akrual, aset, kewajiban, dan ekuitas dicatat berdasarkan basis akrual.

### Akuntansi Persediaan

Persediaan merupakan aset yang berwujud, yang dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Barang atau perlengkapan (*supplies*) yang digunakan dalam rangka kegiatan operasional puskesmas.
2. Barang yang disimpan untuk dijual atau diserahkan kepada masyarakat dalam rangka kegiatan pelayanan kesehatan.

Persediaan mencakup barang atau perlengkapan yang dibeli dan disimpan untuk digunakan, misalnya barang habis pakai seperti obat-obatan, alat tulis kantor (ATK), barang cetakan, bahan medis habis pakai, dan alat kebersihan. Persediaan dengan kondisi rusak atau usang tidak dilaporkan dalam neraca, tetapi diungkapkan dalam catatan atas laporan keuangan.

### Pengakuan

Persediaan diakui pada saat potensi manfaat ekonomi masa depan diperoleh pemerintah dan mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Persediaan diakui pada saat diterima atau hak kepemilikannya dan/atau penguasaannya berpindah. Pada akhir periode akuntansi, persediaan dicatat berdasarkan hasil inventarisasi fisik. Persediaan bahan baku dan perlengkapan yang dimiliki proyek swakelola akan dibebankan ke suatu perkiraan. Aset untuk konstruksi dalam pengerjaan, tidak dimasukkan sebagai persediaan.

### Pengukuran

Biaya perolehan persediaan meliputi harga pembelian, biaya pengangkutan, biaya penanganan dan biaya lainnya yang secara langsung dapat dibebankan pada perolehan persediaan. Potongan harga, rabat, dan lainnya yang serupa mengurangi biaya perolehan. Nilai pembelian yang digunakan adalah biaya perolehan persediaan yang terakhir diperoleh. Barang persediaan yang memiliki nilai nominal yang dimaksudkan untuk dijual, seperti karcis pendaftaran pasien, dinilai dengan biaya perolehan terakhir.

### Penilaian

Seluruh komponen persediaan dinilai dengan menggunakan mata uang rupiah. Jika terdapat transaksi yang menggunakan mata uang asing, baik itu menambah atau mengurangi nilai persediaan, maka

transaksi tersebut dikonversikan ke dalam mata uang rupiah berdasarkan kurs tengah bank sentral pada saat transaksi atau pada saat pengakuan persediaan.

### **Akuntansi Aset Tetap**

Aset tetap adalah aset berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan untuk digunakan dalam kegiatan pemerintah atau dimanfaatkan oleh masyarakat umum. Biaya perolehan adalah jumlah kas atau setara kas yang dibayarkan atau nilai wajar yang diberikan untuk memperoleh suatu aset pada saat perolehan atau konstruksi sampai dengan aset tersebut dalam kondisi dan tempat yang siap untuk dipergunakan.

Aset tetap diklasifikasikan berdasarkan kesamaan dalam sifat atau fungsinya dalam aktivitas operasi entitas. Berikut adalah klasifikasi aset tetap yang digunakan:

1. Tanah  
Tanah yang dikelompokkan sebagai aset tetap ialah tanah yang diperoleh dengan maksud untuk dipakai dalam kegiatan operasional pemerintah dan dalam kondisi siap dipakai.
2. Peralatan dan Mesin  
Peralatan dan mesin mencakup antara lain: alat berat, alat angkutan, alat bengkel dan alat ukur, alat pertanian, alat kantor, alat rumah tangga, alat studio, komunikasi dan pemancar, alat kedokteran dan kesehatan, alat laboratorium, komputer, alat keselamatan kerja.
3. Gedung dan Bangunan  
Gedung dan bangunan mencakup seluruh bangunan gedung, rambu-rambu, dan tugu titik kontrol/pasti.
4. Jalan, Irigasi, dan Jaringan  
Jalan, irigasi, dan jaringan mencakup jalan dan jembatan, bangunan air, instalasi, dan jaringan.
5. Aset Tetap Lainnya  
Aset tetap lainnya mencakup koleksi perpustakaan/buku dan barang bercorak seni/budaya/olahraga.
6. Konstruksi dalam Pengerjaan  
Konstruksi dalam pengerjaan mencakup aset tetap yang sedang dalam proses pembangunan namun pada tanggal laporan keuangan belum selesai dilaksanakan seluruhnya.
7. Aset Lainnya  
Aset tetap yang tidak digunakan untuk keperluan operasional pemerintah, tidak memenuhi definisi aset tetap dan harus disajikan pada pos aset lainnya sesuai dengan nilai tercatatnya.

### **Pengakuan Aset Tetap**

Untuk dapat diakui sebagai aset tetap, suatu aset harus berwujud dan memenuhi kriteria:

1. Mempunyai masa manfaat lebih dari 12 (dua belas) bulan.
2. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal.
3. Tidak dimaksudkan untuk dijual dalam operasi normal entitas dan dialihkan kepada pihak ketiga.
4. Diperoleh atau dibangun dengan maksud untuk digunakan.

### **Pengukuran Aset Tetap**

Aset tetap dinilai dengan biaya perolehan. Apabila penilaian aset tetap dengan menggunakan metode tersebut tidak memungkinkan maka nilai aset tetap didasarkan pada nilai wajar pada saat perolehan. Khusus untuk BLUD puskesmas, aset tetap disajikan sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi penyusutan.

### **Aset Donasi**

Aset donasi didefinisikan sebagai transfer tanpa persyaratan suatu aset tetap ke satu entitas. Aset tetap yang diperoleh dari sumbangan (donasi) harus dicatat sebesar nilai wajar pada saat perolehan. Apabila penyerahan aset tetap tersebut dihubungkan dengan kewajiban entitas lain kepada pemerintah, maka hal tersebut tidak dapat dikategorikan sebagai perolehan aset donasi. Perolehan aset donasi diakui sebagai pendapatan pemerintah dan juga diakui sebagai belanja modal dalam laporan realisasi anggaran. Pengeluaran setelah perolehan awal suatu aset tetap yang memperpanjang masa manfaat atau yang

kemungkinan besar memberi manfaat ekonomi di masa yang akan datang, dalam bentuk kapasitas, mutu produksi, atau peningkatan standar kinerja, ditambahkan pada nilai tercatat aset yang bersangkutan.

### Dokumentasi

Dalam penelitian ini dipisahkan antara dokumen *input*, proses dan *output* agar dapat dibedakan tahapan pemikiran dan masukan dari peneliti dalam pemenuhan pencapaian mutu pelayanan yang baik.

### Dokumen Input

Hampir seluruh puskesmas menyatakan memiliki kebijakan budaya organisasi dengan berbagai versi, walaupun belum semua berisi hubungan langsung dengan BLUD. Responden tidak dapat menunjukkan dokumen tertulis terkait budaya organisasi BLUD seperti Surat Keputusan (SK) Kepala Puskesmas dan *System Operating Procedure (SOP)*. Puskesmas juga belum dapat menunjukkan dokumen sistem informasi manajemen keuangan, berupa kebijakan, SK Kepala Puskesmas dan *SOP*nya, seperti kapan dilaksanakan pembahasan akuntabilitas kinerja keuangan secara rutin di internal puskesmas.

### Dokumen Proses

Kebijakan puskesmas BLUD mulai dari SK penetapan kelembagaan, kebijakan pejabat pengelola, kebijakan kepegawaian, pembinaan dan pengawasan, remunerasi dan kebijakan tarif.

### Dokumen Output

Penelaahan akhir dalam proses pengumpulan data melalui dokumentasi berupa dokumen *output* yang terdiri dari kebijakan struktur organisasi, *hospital by law*, rencana strategis, rencana bisnis anggaran dan proses pengembangan pelayanan.

**Tabel 7. Hasil Penelaahan Dokumen**

No.	Dokumen	Keterangan
<b>Kelengkapan Dokumen Input</b>		
1	Kebijakan Budaya Organisasi	
a	SK Kepala Puskesmas	Tidak Ada
b	Kebijakan	Ada
c	<i>System Operating Procedures</i>	Tidak Ada
2	Kebijakan Manajemen Informasi	
a	SK Kepala Puskesmas/Direktur	Tidak Ada
b	Kebijakan	Ada
c	<i>System Operating Procedures</i>	Tidak Ada
<b>Kelengkapan Dokumen Proses</b>		
1	Kebijakan Kelembagaan	
a	SK Penetapan BLUD	Ada
b	SK Lain (RS Rujukan, RS Pendidikan)	Ada
c	SK selain dari Kemkes	Tidak Ada
2	Kebijakan Pejabat Pengelola	
a	Kebijakan Penetapan Pejabat Pengelola BLUD	Ada
b	SK Penunjukkan Pejabat Pengelola	Ada
3	Kebijakan Kepegawaian	
a	SK Penetapan Kepala Puskesmas BLUD	Ada
b	SK Pegawai Non PNS	Tidak Ada
c	Kebijakan Pegawai Non PNS (termasuk penggajian)	Tidak Ada
4	Pembinaan dan Pengawasan	
a	SK Dewan Pengawas dan SPI	Tidak Ada
b	Standar Kinerja Pelayanan dan Target Pencapaian	Ada
c	SK Kebijakan Pembinaan dan Pengawasan	Tidak Ada
d	Bukti Pembinaan dan Pengawasan/Notulen Rapat	Tidak Ada

5	Remunerasi	
a	Penyusunan dan Pengajuan	Ada
b	SK Bupati	Tidak Ada
6	Kebijakan Tarif	
a	Proses Usulan	Ada
b	SK Tarif Puskesmas	Tidak Ada
<i>Kelengkapan Dokumen Output</i>		
1	Kebijakan Struktur Organisasi	
a	Proses Pengajuan Struktur Organisasi	Ada
b	SK Struktur Organisasi	Tidak Ada
2	<i>Hospital by Law</i>	
a	Dokumen/Buku	Tidak Ada
b	Bukti Proses Pengajuan	Tidak Ada
c	Bukti Keterlibatan Dewan Pengawas	Tidak Ada
d	SK Pengesahan	Tidak Ada
3	Rencana Strategis Bisnis (RSB)	
a	Dokumen/Buku	Ada
b	Bukti Proses Pengajuan	Ada
c	Bukti Keterlibatan Dewan Pengawas	Tidak Ada
d	SK Pengesahan	Tidak Ada
e	Bukti Evaluasi	Tidak Ada
4	Rencana Bisnis Anggaran (RBA)	
a	Dokumen/Buku	Ada
b	Bukti Proses Pengajuan	Ada
c	Bukti Keterlibatan Dewan Pengawas	Tidak Ada
d	SK Pengesahan	Tidak Ada
e	Bukti Evaluasi	Tidak Ada
5	Proses Pengembangan Pelayanan	
a	Rencana Pengembangan Tertulis di RSB dan RBA	Ada
b	Bukti Pemanfaatan Fleksibilitas BLUD (KSO, Kredit, Pembangunan Berkala, Penggunaan Saldo dll)	Tidak Ada

### **Data Responden** **Puskesmas**

BLUD Puskesmas Kutabumi, BLUD Puskesmas Sepatan, BLUD Puskesmas Sindang Jaya, BLUD Puskesmas Curug, BLUD Puskesmas Kronjo, BLUD Puskesmas Mauk, BLUD Puskesmas Cikupa, BLUD Puskesmas Balaraja, BLUD Puskesmas Teluk Naga dan BLUD Puskesmas Rajeg. Puskesmas-puskesmas tersebut berstatus hanya sebagai Puskesmas Pelayanan Obstetri Neonatal Emergensi Dasar (PONED) dan/atau sekaligus Puskesmas Dengan Tempat Perawatan (DTP). Untuk setiap puskesmas dilakukan wawancara terbuka dan tidak terbatas dengan didokumentasikan dengan foto dengan responden dan dilakukan perekaman atas wawancara tersebut. Setiap puskesmas dilakukan wawancara dengan pejabat terkait sejumlah 3 (tiga) orang, yaitu Kepala Puskesmas, Kepala Tata Usaha dan Bendahara.

### **Dinas Kesehatan**

Dilakukan wawancara dengan Kepala Bagian Perencanaan dan Pengembangan 1 (satu) orang, Kabag Promosi Kesehatan 1 (satu) orang dan Bagian Keuangan 1 (satu) orang.

### **Badan Perencanaan dan Pembangunan Daerah**

Dilakukan wawancara dengan Wakil Kepala Badan Perencanaan dan Pembangunan Daerah (BAPPEDA) Kabupaten Tangerang, 1 (satu) orang.

### Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah

Dilakukan wawancara dengan Sekretaris Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD), 1 (satu) orang.

**Tabel 8. Hasil Wawancara**

No.	Materi Wawancara	Keterangan
1	Tata Kelola Keuangan	
a	Struktur organisasi	Sudah
b	<i>System Operating Procedure (SOP)</i>	Sudah
c	Pengelompokkan fungsi	Sudah
d	Pengelolaan SDM (rekrutmen non PNS)	belum
e	Sistem remunerasi	belum
f	Penyusunan Rencana Strategi Bisnis (RSB)	Sudah
g	Penyusunan Rencana Bisnis Anggaran (RBA)	Sudah
h	Pengadaan barang dan jasa	Sudah
i	Standar Pelayanan Minimal (SPM)	Sudah
j	Penetapan tarif pasca BLUD	Belum
k	Penetapan auditor eksternal	Belum
2	Kebijakan Akuntansi	
a	Penerapan basis akrual	Sudah
b	Akuntansi piutang	Sudah
c	Akuntansi persediaan	Sudah
d	Akuntansi akiva tetap	Sebagian
f	Akuntansi hutang	Sudah
3	Rencana Strategis	
a	Proyeksi arus kas	Sudah
b	Proyeksi neraca	Sudah
c	Proyeksi laporan realisasi anggaran	Sudah
d	Proyeksi arus kas	Sudah
e	Penyusunan renstra jangka pendek, menengah dan jangka panjang	Sudah
4	Koordinasi dengan instansi terkait	
a	Dinas Kesehatan	Sudah
b	Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah	Sudah
c	Badan Perencanaan Pembangunan Daerah	Sudah
d	Dampak Fungsi Pengelolaan Keuangan Daerah	Tidak Signifikan
e	Dampak Sistem Pelaporan Keuangan BLUD	Tidak Signifikan

### Hasil Wawancara

Dibuatkan daftar pertanyaan sebanyak 10 (sepuluh) materi pertanyaan dan bila dimungkinkan dilakukan pertanyaan tambahan untuk memperoleh kedalaman jawaban, kemudian dirangkum untuk memperoleh hasil dan/atau simpulan.

#### Pertanyaan 1:

Bagaimana sistem tata kelola keuangan puskesmas sebelum ditetapkan sebagai BLUD dan setelah ditetapkan sebagai BLUD?

#### Jawaban 1:

Pra penetapan BLUD, puskesmas hanya sebagai pelaksana anggaran dan fungsi tata kelola keuangan belum sepenuhnya dijalankan. Setelah penetapan sebagai BLUD, maka puskesmas berfungsi sebagai operator, pengelola dan pengendali keuangan yang sepenuhnya dikelola dan dijalankan secara otonomi penuh. Maka atas hal tersebut, seluruh bagian dibuat tupoksi masing-masing untuk dapat dilaksanakan

dengan penuh tanggung jawab dan melekat pada personal yang bersangkutan sehingga hasil capaiannya berbasis kinerja.

**Pertanyaan 2:**

Bagaimanakah kebijakan akuntansi yang berjalan sebelum penetapan puskesmas menjadi BLUD dibandingkan dengan saat ini ketika telah ditetapkan sebagai BLUD?

**Jawaban 2:**

Pra penetapan BLUD, puskesmas tidak menyiapkan dan membuat Laporan Keuangan, sehingga tidak menganut pada sistem pelaporan keuangan yang seharusnya. Dengan penetapan sebagai BLUD, maka sebagai konsekuensi adalah menyiapkan pelaporan keuangan dari sejak penerimaan dana anggaran sampai dengan penggunaan dana anggaran, sehingga untuk pembuatan Laporan Keuangan diperlukan hal-hal mendasar beberapa rekening (*account*) yang memerlukan kebijakan akuntansi, agar pelaporan keuangan yang disajikan memenuhi standar akuntansi yang berlaku umum sebagai entitas publik.

**Pertanyaan 3:**

Apakah setiap tahun puskesmas telah membuat rencana strategis sebelum penetapan BLUD dan bagaimana implikasinya sejak penetapan sebagai BLUD?

**Jawaban 3:**

Sebelum ditetapkan sebagai BLUD, tentunya puskesmas hanya melakukan usulan dalam bentuk POA (Perencanaan Operasional Anggaran) setiap bulan dan setelah disetujui oleh Dinas Kesehatan, maka dilakukan pencairan anggaran operasional. Setelah ditetapkan sebagai BLUD, maka puskesmas melakukan usulan proyeksi anggaran operasional BLUD dan rencana strategis bisnis jangka pendek, menengah dan jangka panjang melalui BPKAD setelah sebelumnya disetujui oleh BAPPEDA.

**Pertanyaan 4:**

Apakah penerapan sistem tata kelola keuangan dan kebijakan akuntansi puskesmas BLUD telah sesuai dengan yang disyaratkan dalam Peraturan Pemerintah No. 23 tahun 2005 sebagaimana telah diubah dalam Peraturan Pemerintah nomor 74 tahun 2012?

**Jawaban 4:**

Menurut kami telah sesuai seperti yang disyaratkan dalam PP 23/2005 dan telah diubah dalam PP 74/2012. Karena secara umum Kepala Puskesmas yang keseluruhannya berlatar belakang medis, walaupun kami telah dibekali dengan pelatihan tentang pengadaan barang dan jasa serta pelatihan akuntansi, tentunya masih banyak kekurangan di banyak bagian, dan kami selalu berbenah maju untuk kesempurnaan pelaksanaan dan pelaporan keuangan.

**Pertanyaan 5:**

Apakah pejabat pengelola puskesmas BLUD telah memiliki kecakapan yang memadai melalui pelatihan yang difasilitasi oleh dinas terkait?

**Jawaban 5:**

Walaupun telah melalui berbagai pelatihan yang terkait dengan BLUD dan pelaporan keuangan, menurut kami masih jauh dari memadai. Tetapi kami selalu rutin berkonsultasi dengan instansi terkait, terutama BAPPEDA dan BPKAD, sehingga menambah pengetahuan tentang pelaporan keuangan beserta teknik-teknik penyajiannya sehingga memenuhi standar tertentu.

**Pertanyaan 6:**

Apakah petugas bagian akuntansi dan pengelola keuangan telah memiliki kecakapan yang memadai tentang aspek-aspek akuntansi dan keuangan tentang puskesmas BLUD.

**Jawaban 6:**

Senada dengan pertanyaan dan jawaban no. 5 di atas, penting diketahui bahwa kami belum memiliki tenaga khusus yang mampu dan berlatar belakang akuntansi. Memang dengan peningkatan status menjadi



BLUD, memungkinkan kami melakukan rekrutmen pegawai yang berlatar belakang keuangan, akuntansi atau perbankan.

**Pertanyaan 7:**

Bagaimana sistem koordinasi yang dijalin dengan Dinas Kesehatan Kabupaten, BAPPEDA Kabupaten dan Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Asset Daerah Kabupaten?

**Jawaban 7:**

Bila sebelumnya seluruhnya terpusat pada Dinas Kesehatan, baik tentang tata kelola, kebijakan akuntansi dan rencana strategis, maka saat ini koordinasinya berubah. Seluruh rencana, baik operasional dan anggaran diusulkan melalui BPKAD setelah disetujui oleh BAPPEDA dan pelaporan keuangan juga langsung ke BPKAD. Jadi saat ini Dinas Kesehatan sebagai pendamping dan konselor untuk pelaksanaan BLUD, yang sebelumnya seluruhnya dilakukan oleh Dinas Kesehatan.

**Pertanyaan 8:**

Bagaimana manfaat dan dampaknya sejak puskesmas berstatus BLUD terhadap pelayanan kesehatan di puskesmas?

**Jawaban 8:**

Menurut hemat kami, pelayanan kesehatan terhadap masyarakat belum berubah secara signifikan. Memang dengan penetapan puskesmas sebagai BLUD paling tidak merubah pola pikir dan kinerja staff, bahwa dengan kemandirian puskesmas melalui BLUD, akan berdampak langsung pada penerimaan, sehingga motivasi kepada seluruh staff, bahwa semakin pelayanan meningkat maka jumlah kunjungan juga akan meningkat dan pada akhirnya berdampak pada penerimaan/pendapatan puskesmas.

**Pertanyaan 9:**

Kendala apa sajakah yang masih ditemukan sejak penetapan puskesmas menjadi BLUD hingga saat ini yang terkait dengan tata kelola keuangan, kebijakan akuntansi dan rencana strategis?

**Pertanyaan 10:**

Saran apa sajakah yang diperlukan untuk kesuksesan sebuah puskesmas ketika ditetapkan sebagai BLUD untuk kemajuan di masa mendatang?

**Jawaban 9 dan 10:**

Seiring dengan perjalanan puskesmas menjadi BLUD baru seumur jagung, tentunya banyak sekali kendala-kendala yang ditemukan di lapangan. Tetapi hal yang paling penting dicatat bahwa sebuah langkah maju Pemerintah Kabupaten Tangerang memulai mengoptimalkan operasional puskesmas berbasis kinerja secara bertahap. Tentu kami sebagai puskesmas akan selalu berkoordinasi dengan pihak-pihak terkait dan berkonsultasi dengan Dinas Kesehatan, sehingga seluruh hal yang telah ditetapkan akan kami laksanakan dengan penuh tanggung jawab dan selalu berkomitmen untuk maju terus pantang mundur demi kemajuan pelayanan kesehatan di Kabupaten Tangerang.

Hal ini merupakan bekal untuk penetapan BLUD Puskesmas selanjutnya, agar tahap awal ini sebagai pelajaran berharga, sehingga tahap berikutnya akan lebih siap baik dari sisi SDM, fasilitator pelatihan, etos kerja, petunjuk teknis, petunjuk pelaksana dan peraturan daerah yang melengkapi penetapan puskesmas sebagai BLUD.

**KESIMPULAN**

Berdasarkan hasil pembahasan maka dapat disimpulkan bahwa hampir seluruh prosedur sistem operasional internal belum dibuatkan surat keputusan kepala puskesmas/internal, sehingga belum menjadi keputusan yang mengikat bagi seluruh staf. Peraturan Bupati tentang penunjukkan dan penetapan puskesmas yang berubah berbadan hukum BLUD dan Surat Keputusan Pejabat Pengelola BLUD telah diterbitkan dan ditandatangani Bupati, tetapi untuk aturan lainnya, baik mengenai perubahan tarif layanan, renumerasi bagi pegawai non PNS, kewenangan berinvestasi, insentif bagi pengelola termasuk honorarium Dewan Pengawas belum diterbitkan. Penatalaksanaan keuangan dan sistem informasi akuntansi dilaksanakan oleh personal yang tidak cukup memiliki kecakapan di bidang akuntansi dan/atau

keuangan, sehingga saat ini menggunakan personal yang telah mengikuti pelatihan akuntansi. Ketika operasionalisasi puskesmas semakin meningkat, maka personal khusus yang menangani pembukuan harus segera dipersiapkan. Pemisahan aset, baik aset lancar dan aset tetap, belum seluruhnya diserahkan/dipindahtangankan dari Dinas Kesehatan ke puskesmas, sehingga prosedur pencatatan dan pengakuan atas aset-aset tersebut belum final. Evaluasi, baik internal maupun dengan instansi terkait belum berjalan secara rutin setiap bulan, karena rutinitas operasional yang padat di instansi terkait, di samping itu juga kekurangan personal di setiap puskesmas BLUD. Penambahan staff dari jalur non PNS segera dilaksanakan untuk optimalisasi operasional puskesmas BLUD. Keputusan tentang penyesuaian tarif layanan berbasis kinerja belum diputuskan oleh Pemerintah Daerah, sehingga pelaporan keuangan puskesmas belum menunjukkan hasil yang positif dan belum berpengaruh secara signifikan terhadap pelaporan keuangan daerah terutama sumbangsih dari sektor BLUD.

Pemerintah daerah harus sigap dan tanggap untuk mengeluarkan kebijakan yang diperlukan untuk operasional puskesmas BLUD, sehingga tanpa dukungan pemerintah daerah, mustahil operasional BLUD akan berjalan seperti yang direncanakan. Segera dibuatkan surat keputusan untuk seluruh sistem operasi dan personal, karena hal tersebut merupakan salah satu persyaratan administrasi BLUD. Penempatan *the right man the right place* harus segera direalisasi untuk percepatan berjalannya fungsi pengelolaan keuangan daerah melalui operasionalisasi BLUD. Aset lancar dan aset tetap segera diserahkan/dipindahtangankan berikut surat-surat atau bukti kepemilikan, untuk memudahkan inventarisasi antara Dinas Kesehatan dengan puskesmas BLUD. Salah satu cara melakukan evaluasi, monitoring dan pengendalian, baik operasional dan administrasi adalah melakukan rapat bulanan, sehingga akan lebih mudah memecahkan masalah dan mengambil keputusan, bilamana diperlukan. Kebutuhan staf non PNS segera direalisasi untuk optimalisasi fungsi puskesmas sebagai pusat layanan tingkat pertama. Tarif layanan berbasis kinerja segera disesuaikan, sehingga puskesmas BLUD tidak hanya membebani anggaran daerah, dan diharapkan dapat segera memberikan sumbangsih bagi keuangan daerah.

## **REFERENSI**

- Anwar, A. 2013. *Pengantar Administrasi Kesehatan*. Binarupa Aksara. Jakarta.
- Hendriksen, Eldon S. dan Michael F. Van Breda. 2000. *Teori Akunting (Terjemahan)*. Interaksara. Batam.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit ANDI. Yogyakarta.
- Nazir, M. 2008. *Metode Penelitian*. Ghalia Indonesia. Jakarta.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 *tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah*.
- Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 69 Tahun 2013 *Tentang Standar Tarif Pelayanan Kesehatan Pada Fasilitas Kesehatan Tingkat Pertama Dan Fasilitas Kesehatan Tingkat Lanjutan Dalam Penyelenggaraan Program Jaminan Kesehatan*.
- [Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.02/2006](#) *tentang Kewenangan Pengadaan [Barang/Jasa](#) pada Badan Layanan Umum*.
- [Peraturan Menteri Keuangan Nomor 73/PMK.05/2007](#) *tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 10/PMK.02/2006 *Tentang Pedoman Penetapan Remunerasi bagi Pejabat Pengelola, Dewan Pengawas, dan Pegawai Badan Layanan Umum**.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 109/PMK.05/2007 *tentang Dewan Pengawas pada Badan Layanan Umum*.
- [Peraturan Menteri Keuangan Nomor 119/PMK.05/2007](#) *tentang Persyaratan Administratif dalam Rangka Pengusulan dan Penetapan [Satuan Kerja](#) Instansi Pemerintah untuk Menerapkan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*.
- [Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008](#) *tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BLU*.

[Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.05/2008](#) tentang *Tata Cara Revisi DIPA untuk Satuan Kerja BLU Tahun Anggaran 2008.*

[Peraturan Menteri Keuangan Nomor 77/PMK.05/2009](#) tentang *Pengelolaan Pinjaman pada BLU.*

[Peraturan Menteri Keuangan Nomor 230/PMK.05/2009](#) tentang *Penghapusan Piutang BLU.*

[Peraturan Menteri Keuangan Nomor 92/PMK.05/2011](#) tentang *Rencana Bisnis dan Anggaran serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum.*

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/02/M.PAN/ 1/2007 Tanggal 25 Januari 2007 tentang *Pedoman Organisasi Satuan Kerja Di Lingkungan Instansi Pemerintah Yang Menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.*

Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang *Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.*

Restiarto, Yanuar E. dan Ick Rangga Bawono. 2015. *Pengelolaan Keuangan BLU/ BLUD.* UPP STIM YKPN. Yogyakarta.

[Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004](#) tentang *Perbendaharaan Negara, pasal 68 dan 69*

Restiarto, Yanuar E. dan Ick Rangga Bawono. 2015. *Pengelolaan Keuangan BLU/BLUD.* UPP STIM YKPN. Yogyakarta.