

TINGKAT KEMANDIRIAN KEUANGAN RUMAH SAKIT UMUM PUSAT BADAN LAYANAN UMUM MILIK KEMENTERIAN KESEHATAN REPUBLIK INDONESIA

AKURASI
51

Indah Kusuma Astuti, Swarmilah Hariani*

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Mercu Buana

Paper type

*Accounting and finance,
Research paper*

Abstract

The purpose of this study is to determine the effect of financial performance as measured by indicators of current ratio, fixed asset turnover, return on asset and service performance as measured by indicators of bed occupancy ratio, turn over interval, and length of stay on the level of hospital financial independence. Object this research is a public hospital owned by the Ministry of Health of the Republic of Indonesia which has become the Public Service Agency (BLU). This study uses secondary data in 2016-2018. The results of this study indicate that current ratio has a negative effect significant, fixed asset turnover have a positive effect not significant, return on assets have a positive effect of significant, bed occupancy ratio has a positive effect not significant, turn over interval have a positive effect not significant, and the length of stay have a negative effect not significantly to the independence of the financial hospital measured by the indicator cost recovery rate.

Received: 3 Jun 2020
Revised: 23 Jun 2020
Accepted: 24 Jun 2020
Online: 25 Jun 2020

Abstrak

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh kinerja keuangan yang diukur dengan indikator *current ratio*, *fixed asset turnover*, *return on asset* dan kinerja pelayanan yang diukur dengan indikator *bed occupancy ratio*, *turn over interval*, dan *length of stay* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Objek penelitian ini adalah rumah sakit umum pemerintah milik Kementerian Kesehatan Republik Indonesia yang sudah menjadi Badan Layanan Umum (BLU). Studi ini menggunakan data sekunder pada tahun 2016-2018. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *current ratio* memiliki pengaruh negatif signifikan, *fixed asset turnover* memiliki pengaruh positif tidak signifikan, *return on asset* memiliki pengaruh positif signifikan, *bed occupancy ratio* memiliki pengaruh positif tidak signifikan, *turn over interval* memiliki pengaruh positif tidak signifikan, dan *length of stay* memiliki pengaruh negatif tidak signifikan terhadap kemandirian keuangan rumah sakit yang diukur dengan indikator *cost recovery rate*.

Keywords: *current ratio, fixed asset turnover, return on asset and service performance*



Akurasi: Jurnal Riset
Akuntansi dan Keuangan,
Vol 2, No.2, Agustus 2020,
pp. 51 - 62
eISSN: 2685-2888

✉ Email korespondensi: swarmilah@mercubuana.ac.id

Pedoman Sitasi: Astuti, I., & Hariani, S. (2020). TINGKAT KEMANDIRIAN KEUANGAN RUMAH SAKIT UMUM PUSAT BADAN LAYANAN UMUM MILIK KEMENTERIAN KESEHATAN REPUBLIK INDONESIA. *AKURASI: Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 2(2), 51 - 62.
DOI: <https://doi.org/10.36407/akurasi.v2i2.177>

PENDAHULUAN

Saat ini organisasi sektor publik dituntut untuk melaksanakan akuntabilitas publik dalam setiap kinerjanya. Selain itu juga organisasi sektor publik dalam bidang keuangannya mengalami pergeseran yang sebelumnya menerapkan penganggaran tradisional menjadi penganggaran yang berbasis kinerja. Dengan semakin majunya perkembangan dalam setiap aspek, maka dari itu kinerja setiap unit organisasi sektor publik pun juga harus meningkatkan mutu, keefektifitasnya, dan keefisiensannya dalam hal pelayanan dan pengelolaan keuangan, terutama dalam masalah kesehatan masyarakat. Anggaran sebagai rencana keuangan berfungsi sebagai dasar untuk menilai kinerja (Hariani, 2018). Kinerja bagian yang sangat penting dalam suatu organisasi (Marita dan Hariani, 2020).

Rumah sakit merupakan salah satu organisasi sektor publik nirlaba/*non-profit*, yang dimana orientasi dari organisasi adalah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui pelayanannya atau *public service oriented*. Dengan adanya tuntutan peningkatan kualitas pelayanan dan juga adanya Undang-Undang No. 44 tentang Rumah Sakit lebih tepatnya pada Pasal 7 ayat (3) yang berbunyi "Rumah sakit yang didirikan oleh Pemerintah dan Pemerintah Daerah harus berbentuk Unit Pelaksana Teknis (UPT) dari instansi yang bertugas di bidang kesehatan, Instansi tertentu, atau Lembaga Teknis Daerah dengan Pengelolaan Badan Layanan Umum atau Badan Layanan Umum Daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. PPK-BLU merupakan pengembangan konsep satuan kerja pemerintah sebagai *public enterprise*, yang bertujuan meningkatkan pelayanan terhadap publik.

Dalam upaya meningkatkan kemandirian rumah sakit, pemerintah melalui Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Pasal 1 ayat (1) menyatakan bahwa Badan Layanan Umum, yang selanjutnya disebut BLU adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas. Untuk dapat menjadi BLU, suatu instansi harus memenuhi tiga persyaratan pokok, yaitu persyaratan substantif yang terkait dengan penyelenggaraan layanan umum, persyaratan teknis yang terkait dengan kinerja pelayanan dan kinerja keuangan, serta persyaratan administratif terkait dengan terpenuhinya dokumen-dokumen seperti pola tata kelola, standar pelayanan minimal, laporan keuangan pokok, dan laporan audit. Konsep pengelolaan keuangan BLU yang pada dasarnya merupakan alat untuk meningkatkan kinerja pelayanan publik ataupun kinerja keuangan melalui penerapan manajemen keuangan berbasis pada hasil kinerja yang bersifat profesionalitas, akuntabilitas, transparansi dan tingkat kemandirian yang dijalankan diharapkan bisa berjalan dengan baik. Tingkat kemandirian rumah sakit setelah penerapan PPK-BLU dapat dilihat dari pengukuran kinerja secara keseluruhan dengan menggunakan penilaian efektivitas dan efisiensi kinerja dengan proksi *Cost Recovery Rate* yaitu tingkat kemampuan menutup biaya dalam periode waktu tertentu.

Studi mengenai kemandirian rumah sakit antara lain dilakukan oleh Jahra (2013); Suryaningsih (2015); Winarso (2018); dan Tama (2018). Jahra (2013) menyatakan bahwa penerapan PPK-BLUD berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangannya. Suryaningsih (2015) menyatakan bahwa secara keseluruhan tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan yang signifikan terhadap kemandirian keuangan setelah melakukan penerapan PPK-BLU, meskipun sebagian besar rasio kinerja keuangan setelah penerapan PPK-BLU menunjukkan kenaikan dibanding dengan sebelum penerapan PPK-BLU. Winarso (2018) menyatakan bahwa capaian kinerja keuangan setelah penerapan PPK-BLUD mengalami fluktuasi pada empat tahun periode sampel yaitu mulai tahun 2013-2016, sehingga kinerja keuangan rumah sakit berpengaruh terhadap kemandirian keuangannya namun tidak signifikan. Tama (2018) dalam penelitiannya mengatakan kinerja pelayanan yang diukur dengan enam indikator diatas menyatakan bahwa terdapat empat indikator yang berpengaruh positif dan dua indikator yang berpengaruh negatif terhadap kemandirian keuangan yang diukur dengan *cost recovery rate*. Perbedaan hasil penelitian sebelumnya ini menjadikan isu mengenai evaluasi kinerja keuangan perusahaan dan

kaitannya dengan kemandirian, khususnya di rumah sakit menjadi penting untuk diteliti ulang. Dengan demikian, studi ini mencoba untuk melakukan kajian dengan mereplikasi dan memodifikasi studi sebelumnya dengan mengambil rasio keuangan yang lebih lengkap. Kinerja keuangan diukur dengan indikator *current ratio*, *fixed asset turnover*, *return on asset* dan kinerja pelayanan yang diukur dengan indikator *bed occupancy ratio*, *turn over interval*, dan *length of stay* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit.

Terdapat kerumitan dan kendala dalam Penerapan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, khususnya dalam penyajian kinerja dari laporan keuangannya. Namun pemerintah berupaya akan terus melakukan pengembangan untuk menemukan bentuk laporan keuangan yang terbaik untuk BLU, sehingga nantinya satuan kerja BLU khususnya untuk rumah sakit dan lembaga kesehatan lainnya tidak mengalami kesulitan dalam melaporkan kinerjanya. Hasil studi ini dapat memberikan bukti empiris terbaru mengenai kemandirian rumah sakit, sekaligus informasi yang dapat dimanfaatkan oleh pengelola rumah sakit umum pemerintah milik Kementerian Kesehatan Republik Indonesia yang sudah menjadi Badan Layanan Umum (BLU) dalam melakukan evaluasi kinerjanya.

KAJIAN PUSTAKA

Teori Konsep Kinerja Pelayanan Publik dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan. Menurut Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia disingkat LAN-RI (1999), merumuskan kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program kebijaksanaan dalam mewujudkan sarana, tujuan, misi dan visi organisasi. Selanjutnya, dikemukakan bahwa dalam instansi pemerintah khususnya untuk penilaian kinerja sangat berguna untuk menilai kuantitas, kualitas dan efisiensi pelayanan, memotivasi para birokrat pelaksana, menyesuaikan *budget*, mendorong pemerintah agar lebih memperhatikan kebutuhan masyarakat yang dilayani dan menuntun perbaikan dalam pelayanan publik. Selain itu, peran pemerintah yang paling krusial dalam pelayanan publik adalah mengontrol biaya layanan yang akan dibebankan oleh penyedia jasa agar tidak memberatkan warga dan terjangkau oleh segala lapisan masyarakat. Sementara disisi lain pemerintah juga harus mempertimbangkan aspek lain agar pihak penyedia layanan barang/jasa perlu melanjutkan kontinuitas dan meningkatkan layanan yang diberikan. Pelayanan masyarakat diberikan atas dasar kesematan yang sama bagi semua lapisan masyarakat, dan yang lebih penting lagi layanan yang diberikan tanpa mengutamakan pencarian keuntungan.

Dengan fleksibilitas yang sudah diberikan kepada instansi yang berstatus Badan Layanan Umum, maka diharapkan instansi tersebut dapat meningkatkan pelayanan dan juga kemandiriannya dalam mengelola manajemennya dari segi *financial* maupun *non-financial*. Kemandirian suatu instansi khususnya dalam penelitian ini adalah rumah sakit, dalam pengukuran pengelolaan keuangannya dapat menggunakan indikator *Cost Recovery Rate* (CRR). Menurut Gani (1996), CRR adalah indikator efisiensi dan merupakan tingkat kemampuan mengembalikan biaya dari suatu unit usaha dalam periode tertentu. Menurut Hartati (2012) CRR adalah kemampuan penerimaan dari jasa layanan untuk membiayai pengeluaran. *Cost Recovery Rate* (CRR) merupakan perbandingan antara total pendapatan dengan total biaya, secara langsung dari setiap perubahan pada faktor pendapatan dan faktor biaya berdampak terhadap *cost recovery rate*.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2007) kinerja keuangan adalah kemampuan organisasi atau perusahaan dalam mengelola dan mengendalikan sumber daya yang dimilikinya. Sedangkan menurut Kawatu (2019:49) kinerja keuangan merupakan cerminan dari laporan keuangan neraca, laporan realisasi anggaran, dan laporan arus kas untuk dianalisis dan bisa memberikan gambaran tentang kinerja keuangan instansi tersebut. Kinerja keuangan berkaitan erat dengan pengukuran dan penilaian kinerja. Pengukuran kinerja "*performing measurement*" adalah kualifikasi dan efisiensi serta efektivitas organisasi dalam pengoperasian kegiatan selama periode akuntansi. Dalam PER 36/PB/2012

menjelaskan bahwa pedoman penilaian kinerja keuangan satker BLU dari aspek keuangan menggunakan rasio keuangan. Rasio keuangan menggunakan indikator sebagai berikut:

Current Ratio (Rasio Lancar)

Menurut Hantono (2018:9) rasio yang paling umum digunakan untuk menganalisis posisi modal kerja suatu perusahaan adalah *current ratio*, yaitu menunjukkan jumlah kewajiban lancar yang dijamin pembayarannya oleh aktiva lancar. Semakin tinggi hasil perbandingan aktiva lancar dengan kewajiban lancar, semakin tinggi kemampuan organisasi untuk menutupi kewajiban jangka pendeknya.

Fixed Asset Turnover (Perputaran Asset Tetap)

Menurut Fauziah (2017:126) perputaran aktiva tetap adalah rasio yang mengukur efektivitas penggunaan aktiva tetap dalam menghasilkan pendapatan bagi organisasi. Hery (2017:311) perputaran aktiva tetap dapat menunjukkan seberapa efektif kapasitas asset tetap turut berkontribusi menciptakan pendapatan. Semakin tinggi rasio ini menunjukkan semakin efektif pengelolaan aktiva tetap yang dilakukan oleh manajemen organisasi.

Return On Asset (Imbalan Atas Aktiva Tetap)

Hantono (2018:11) mendefinisikan *Return On Asset* yaitu, rasio yang menunjukkan tingkat pengembalian usaha dari seluruh investasi yang telah dilakukan. Anwar (2019:177) mengatakan ROA menunjukkan kemampuan organisasi dalam menghasilkan pendapatan bersih dari usahanya. Dari definisi tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa return on asset merupakan rasio yang dipakai untuk mengevaluasi apakah manajemen telah mendapat imbalan yang memadai dari asset yang dikuasainya. Semakin besar nilai rasio ini maka organisasi semakin *profitable* dan begitu juga sebaliknya.

Kinerja pelayanan adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai dalam melaksanakan pemenuhan kebutuhan orang lain secara langsung baik berbentuk pelayanan barang dan jasa. Pelayanan publik (*service public*) berdasarkan Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No.63 tahun 2003 adalah segala bentuk pelayanan yang dilaksanakan oleh instansi pemerintah pusat, daerah, dan lingkungan Badan Usaha Milik Daerah, atau Badan Usaha Milik Negara dalam bentuk barang dan jasa, baik dalam rangka upaya pemenuhan kebutuhan masyarakat maupun dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan. Kinerja pelayanan untuk pelayanan rumah sakit dinilai berdasarkan beberapa indikator. Indikator yang dijadikan sebagai pengukuran kinerja pelayanan, khususnya pada pelayanan rawat inap yang biasa digunakan adalah:

Bed Occupancy Ratio (BOR)

Menurut Rikomah (2017:23) BOR adalah rasio persentase pemakaian tempat tidur pada satuan waktu tertentu. Sedangkan menurut Departemen Kesehatan Republik Indonesia (Depkes RI) tahun 2005 BOR adalah persentase pemakaian tempat tidur pada satuan waktu tertentu. Indikator ini memberikan gambaran tinggi rendahnya tingkat pemanfaatan tempat tidur rumah sakit. Nilai parameter ideal yang ditetapkan oleh Depkes RI adalah antara 60-85%.

Turn Over Interval (TOI)

Menurut Sudra (2010:51) angka TOI menunjukkan rata-rata jumlah hari sebuah tempat tidur yang tidak ditempati untuk perawatan pasien. Sedangkan Rikomah (2017:23) mengatakan TOI adalah rata-rata hari dimana tempat tidur tidak ditempati dari telah diisi ke saat terisi berikutnya. Hari “kosong” ini terjadi saat tempat tidur ditinggalkan oleh seorang pasien hingga digunakan lagi oleh pasien berikutnya. Nilai parameter ideal untuk TOI yang ditetapkan oleh Depkes RI adalah antara 1-3 hari.

Length of Stay (LOS)

Menurut Sudra (2010:45) LOS adalah rata-rata jumlah hari pasien rawat inap yang tinggal di suatu ruangan di rumah sakit, tidak termasuk bayi baru lahir. Menurut Rikomah (2017:23) LOS adalah rata-rata lama rawat seorang pasien. Indikator ini disamping memberikan gambaran tingkat efisiensi, juga dapat memberikan gambaran mutu pelayanan rumah sakit. Nilai parameter ideal untuk LOS yang ditetapkan oleh Depkes RI adalah antara 6-9 hari.

METODE PENELITIAN**Desain Penelitian**

Penelitian ini dilakukan pada tahun 2019 dengan menggunakan data sekunder pada 13 RSUP Pusat BLU milik Kementerian Kesehatan. Untuk mendapatkan data dan informasi, maka penelitian ini akan meneliti data dari Laporan Keuangan Rumah Sakit dan Laporan Kinerja Pelayanan Rumah Sakit melalui data publikasi Direktorat Jendral Pengelolaan BLU dan Direktorat Pelayanan Kesehatan tahun 2016-2018. Jenis penelitian yang digunakan dalam metode ini adalah penelitian kuantitatif dengan desain kausal. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel dependen (variabel terikat) dan variabel independen (variabel bebas) dengan definisi operasional variabel sebagai berikut:

Tabel 1. Operasionalisasi Variabel

Variabel	Konsep Variabel	Indikator	Skala
Variabel Dependen: <i>Cost Recovery Rate</i> (Madjid, 2009)	Rasio yang digunakan untuk mengukur seberapa banyak belanja operasional rumah sakit dapat dibiayai dari pendapatan fungsional rumah sakit.	Total Pendapatan / Total Biaya	Rasio
Variabel Independen: <i>Current Ratio</i> (Hantono, 2018 : 9)	Rasio yang digunakan untuk mengukur kemampuan organisasi dalam membayar kewajiban jangka pendeknya.	Asset Lancar / Kewajiban Jangka Pendek	Rasio
Variabel Independen: <i>Fixed Asset Turnover</i> (Hery, 2017 : 311)	Rasio yang digunakan untuk mengukur perputaran semua aktiva tetap yang dimiliki organisasi dan mengukur berapa jumlah pendapatan yang diperoleh dari tiap rupiah aktiva yang digunakan.	Pendapatan Operasional / Asset Tetap	Rasio
Variabel Independen: <i>Return On Asset</i> (Anwar, 2019 : 177)	Rasio yang digunakan untuk mengukur kemampuan organisasi menghasilkan keuntungan bersih berdasarkan tingkat asset tertentu.	Surplus atau defisit sebelum pos keuntungan atau kerugian / Total Asset	Rasio
Variabel Independen: <i>Bed Occupancy Ratio</i> (PP DEPKES RI, 2005)	Rasio yang digunakan untuk mengukur persentase pemakaian tempat tidur pada satuan waktu tertentu. Untuk mengetahui tinggi rendahnya tingkat pemanfaatan tempat tidur rumah sakit.	Jumlah hari perawatan / (Jumlah tempat tidur X Jumlah hari dalam satu periode)	Rasio
Variabel Independen: <i>Turn Over Interval</i> (PP DEPKES RI, 2005)	Rasio yang digunakan untuk mengukur rata-rata hari dimana tempat tidur tidak ditempati dari telah diisi ke saat terisi berikutnya. Untuk mengetahui tingkat efisiensi penggunaan tempat tidur.	(Jumlah Hari X Tempat Tidur) – Hari Perawatan / Jumlah pasien keluar	Rasio
Variabel Independen: <i>Length of Stay</i> (PP DEPKES RI, 2005)	Rasio yang digunakan untuk mengukur rata-rata lama rawat seorang pasien. Untuk mengetahui tingkat efisiensi dan mutu pelayanan	Jumlah lama dirawat / Jumlah pasien keluar	Rasio

Prosedur sampel

Dalam penelitian ini pengambilan sampel dengan menggunakan metode sensus atau jenuh, yaitu teknik pengumpulan sampel bila semua anggota populasi digunakan sebagai sampel. Sehingga dalam penelitian ini menggunakan 13 laporan keuangan dan laporan kinerja pelayanan rumah sakit umum pusat pemerintah se Indonesia dari tahun 2016-2018. Berikut nama-nama rumah sakit yang menjadi sampel dalam penelitian:

Tabel 2 Tabel Sampel Penelitian

No	Nama Rumah Sakit	Lokasi
1	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. Cipto Mangunkusumo	Jakarta
2	Rumah Sakit Umum Pusat Fatmawati	Jakarta
3	Rumah Sakit Umum Pusat Persahabatan	Jakarta
4	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. Hasan Sadikin	Bandung
5	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. Kariadi	Semarang
6	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. Sardjito	Yogyakarta
7	Rumah Sakit Umum Pusat Sanglah	Denpasar
8	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. Wahidin Sudirohusodo	Makassar
9	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. M. Djamil	Padang
10	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. Moh. Hoesin	Palembang
11	Rumah Sakit Umum Pusat Prof. Dr. R Kandou	Manado
12	Rumah Sakit Umum Pusat Dr. Soeradji Tirtonegoro	Klaten
13	Rumah Sakit Umum Pusat H. Adam Malik	Medan

Sumber: data diolah

Penelitian ini menggunakan populasi sebanyak 13 Rumah Sakit Umum Pusat sebagai unit vertikal Kementerian Kesehatan Republik Indonesia yang menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan BLU dari tahun 2016-2018. Pemilihan sample dengan metode sampel sensus maka semua populasi menjadi sampel penelitian. Kurun waktu data penelitian adalah 3 tahun yaitu 2016-2018, sehingga jumlah data sampel adalah sebanyak 39 data sampel.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik deskriptif

Dari Tabel 3 menunjukkan hasil *output* analisis statistik deskriptif masing-masing variabel penelitian yang dapat disimpulkan bahwa data yang diolah dalam penelitian ini adalah 39 sampel ($N = 39$). Tingkat kemandirian yang diukur dengan *cost recovery rate* mempunyai nilai terendah (minimum) sebesar 0,141 atau sebesar 14,1% yang dimiliki oleh RSUP Kariadi Semarang pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit tersebut hanya dapat membiayai pengeluaran operasionalnya secara mandiri sebesar 14,1% dari pendapatan yang diperoleh. Sedangkan nilai tertinggi (maksimum) sebesar 1,247 atau sebesar 124,7% yang dimiliki oleh RSUP Dr. Wahidin Sudirohusodo Makassar pada tahun 2018. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit tersebut dapat membiayai pengeluaran operasionalnya secara mandiri sebesar 124,7% dari pendapatan yang diperoleh. Nilai rata-rata (*mean*) CRR sebesar 0,93028 dan nilai standar deviasi 0,215086. Hal ini menunjukkan bahwa nilai rata-rata kemampuan rumah sakit dalam meningkatkan tingkat kemandiriannya menunjukkan angka yang lebih besar dibandingkan dengan standar deviasi yaitu $0,93028 > 0,215086$ maka dapat dikatakan bahwa data sampel pada variabel kemandirian tidak terdapat data yang ekstrim.

Current ratio mempunyai nilai terendah sebesar 0,686 atau sebesar 68,6% yang dimiliki oleh RSUP Cipto Mangunkusumo Jakarta pada tahun 2018. Hal ini menunjukkan bahwa sebesar 68,6% aktiva lancar yang dimiliki rumah sakit tersebut dapat menutupi kewajiban jangka pendek rumah sakit yang akan jatuh tempo. Nilai tertinggi sebesar 120,881 atau sebesar 12.088,1% yang dimiliki oleh RSUP Kariadi Semarang pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa sebesar 12.088,1% aktiva lancar yang

dimiliki rumah sakit tersebut dapat menutupi kewajiban jangka pendek rumah sakit yang akan jatuh tempo. Selain itu, besarnya persentase *current ratio* ini dapat diartikan bahwa rumah sakit Kariadi Semarang belum cukup efektif dalam mengelola asset lancarnya. Nilai rata-rata sebesar 7,00564 yang artinya rumah sakit mampu memenuhi kewajiban lancarnya sebesar 7,00564 dari total asset lancarnya dibandingkan dengan kewajiban lancarnya. Nilai standar deviasi yang dihasilkan sebesar 19.729435, dimana angka tersebut lebih besar daripada nilai rata-ratanya yang artinya data sampel pada variabel *current ratio* terdapat data yang ekstrim.

Tabel 3. Analisis Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CRR (Y)	39	.141	1.247	.93028	.215086
Current Ratio (X1)	39	.686	120.881	7.00564	19.729435
FAT (X2)	39	.134	1.648	.60672	.363706
ROA(X3)	39	-1.462	.182	-.04985	.260831
BOR (X4)	39	61.000	93.930	76.92974	6.951815
TOI (X5)	39	.320	4.080	2.00872	.891265
LOS (X6)	39	3.990	8.690	6.16026	1.481526

Sumber: data diolah

Fixed asset turnover mempunyai nilai terendah sebesar 0,134 13,4% yang dimiliki oleh RSUP Fatmawati Jakarta pada tahun 2017. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit tersebut sebesar 13,4% pendapatan operasional dihasilkan dari total pemanfaatan asset tetapnya. Hal ini menandakan bahwa rumah sakit belum mampu memanfaatkan asset tetap yang dimiliki agar mendapatkan penambahan pendapatan. Nilai tertinggi sebesar 1,648 atau 164,8% dimiliki oleh RSUP Sanglah Denpasar pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa rumah sakit tersebut sebesar 164,8% pendapatan operasional yang diperoleh dihasilkan dari total pemanfaatan asset tetapnya. Hal ini menandakan bahwa asset tetap yang dimiliki rumah sakit tersebut cukup banyak dan pengelolaan terhadap asset tetap tersebut cukup efektif, sehingga nilai dari asset tetap tersebut dapat menghasilkan penambahan pendapatan yang diterima oleh rumah sakit untuk kegiatan operasionalnya. Nilai rata-rata sebesar 0,60672 yang artinya rumah sakit mampu menghasilkan pendapatan operasionalnya dari pemanfaatan aktiva tetap sebesar 0,60672. Nilai standar deviasi yang dihasilkan sebesar 0,363706, dimana angka tersebut lebih kecil dibandingkan nilai rata-ratanya yang artinya data sampel variabel *fixed asset turnover* tidak terdapat data yang ekstrim.

Return on asset mempunyai nilai terendah sebesar -1,462 atau sebesar -146,2% yang dimiliki oleh RSUP Dr. Hasan Sadikin Bandung pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa pendapatan negatif bersih (*defisit*) rumah sakit sebesar -146,2% dari total assetnya. Hal ini menandakan bahwa rumah sakit tersebut mengalami *defisit* dalam laporan operasional rumah sakit. Defisit yang dialami rumah sakit tersebut bisa saja disebabkan oleh menurunnya jumlah pasien yang berobat di rumah sakit tersebut atau adanya piutang yang belum terlunasi. Nilai tertinggi sebesar 0,182 atau sebesar 18,2% yang dimiliki oleh RSUP Kariadi Semarang pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa pendapatan positif bersih (*surplus*) yang diterima rumah sakit sebesar 18,2% dari total assetnya, dimana rumah sakit dapat dikatakan sudah cukup efektif dalam memanfaatkan seluruh asset yang dimiliki sehingga dapat meningkatkan pendapatan rumah sakit sebesar 18,2%. Nilai rata-rata *return on asset* sebesar -0,4985 yang artinya kemampuan rumah sakit dalam menghasilkan keuntungan bersih (surplus) atas pengelolaan asset adalah -0,4985. Nilai standar deviasi yang dihasilkan sebesar 0,260831, dimana angka tersebut lebih besar daripada nilai rata-ratanya yang artinya data sampel pada variabel *return on asset* terdapat data yang ekstrim.

Bed occupancy ratio mempunyai nilai terendah sebesar 61 atau sama dengan 61% yang dimiliki oleh RSUP Persahabatan Jakarta pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa nilai pemanfaatan tempat tidur pada rumah sakit tersebut sebesar 61%, dimana persentase tersebut diatas nilai ideal indikator BOR yang ditetapkan oleh Departemen Kesehatan RI. Hal ini dapat dikatakan bahwa rumah sakit tersebut sudah cukup efektif dalam melakukan pelayanannya terhadap pasien yang berkunjung ke rumah sakit tersebut. Nilai tertinggi sebesar 93,930 atau sama dengan 93,9% yang dimiliki oleh RSUP Sanglah Denpasar pada tahun 2018. Hal ini menunjukkan bahwa nilai pemanfaatan tempat tidur pada rumah sakit tersebut sebesar 93,9%, dimana persentase tersebut sudah diatas nilai ideal indikator BOR yang ditetapkan oleh Departemen Kesehatan RI. Hal ini dapat dikatakan bahwa rumah sakit tersebut sudah sangat efektif dalam melakukan pelayanannya terhadap pasien yang berkunjung ke rumah sakit tersebut. Nilai rata-rata *bed occupancy ratio* sebesar 76,92974 atau 76% yang artinya dalam 3 tahun terakhir pemanfaatan tempat tidur rumah sakit sudah mencapai nilai ideal indikator BOR yang sudah ditetapkan oleh Departemen Kesehatan RI, ini berarti rumah sakit sudah memberikan pelayanan yang cukup efektif. Nilai standar deviasi yang dihasilkan sebesar 6.951815, dimana angka tersebut lebih kecil daripada nilai rata-ratanya yang artinya data sampel variabel *bed occupancy ratio* tidak terdapat data yang ekstrim.

Turn over interval mempunyai nilai terendah sebesar 0,320 atau sama dengan 0,3 hari yang dimiliki oleh RSUP Sanglah Denpasar pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa nilai tempat tidur yang tidak ditempati dari telah diisi ke saat terisi berikutnya adalah selama 0,3 hari, dimana nilai tersebut sudah cukup baik, karena semakin kecil nilai *turn over interval* maka semakin baik pelayanannya, yang menandakan bahwa tempat tidur kosong di rumah sakit tersebut tidak mencapai 1 hari. Nilai tertinggi sebesar 4,080 atau sama dengan 4 hari yang dimiliki oleh RSUP Dr. M. Djamil Padang pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa nilai tempat tidur yang tidak ditempati dari telah diisi ke saat terisi berikutnya adalah selama 4 hari, nilai ini sedikit melebihi nilai ideal maksimal indikator TOI yang ditetapkan Departemen Kesehatan RI yaitu sebesar 3 hari. Nilai rata-rata *turn over interval* adalah sebesar 2.00872 atau sama dengan 2 hari, yang artinya dalam 3 tahun terakhir rata-rata jarak antara tempat tidur yang tidak terisi sampai dengan terisi kembali adalah 2 hari, dimana nilai tersebut sudah mencapai nilai ideal indikator TOI yang sudah ditetapkan, ini berarti rumah sakit sudah memberikan pelayanan yang cukup efektif terhadap pasiennya. Nilai standar deviasi yang dihasilkan sebesar 0,891265 atau sama dengan 0,9 hari, dimana angka tersebut lebih kecil daripada nilai rata-ratanya yang artinya data sampel variabel *turn over interval* tidak terdapat data yang ekstrim.

Length of stay mempunyai nilai terendah sebesar 3,990 atau sama dengan 4 hari yang dimiliki oleh RSUP H Adam Malik Medan pada tahun 2016. Hal ini menunjukkan bahwa nilai rata-rata dari lama pasien yang dirawat dirumah sakit tersebut adalah sebesar 3,990 atau sama dengan 4 hari, nilai ini masih dibawah nilai ideal minimal indikator LOS yang sudah ditetapkan oleh Departemen Kesehatan RI yaitu sebesar 6. Nilai tertinggi sebesar 8,690 atau sama dengan 8 hari yang dimiliki oleh RSUP Dr. Moh. Hoesin Palembang pada tahun 2018. Hal ini menunjukkan bahwa nilai rata-rata dari lama pasien yang dirawat dirumah sakit tersebut adalah sebesar 8,690 atau sama dengan 8 hari, nilai ini sudah mencapai nilai ideal minimal indikator LOS yang sudah ditetapkan oleh Departemen Kesehatan RI yaitu sebesar 6. Nilai rata-rata *length of stay* adalah sebesar 6.16026 atau sama dengan 6 hari, yang artinya dalam 3 tahun terakhir rata-rata lamanya pasien yang dirawat inap adalah selama 6 hari, dimana nilai tersebut sudah mencapai nilai ideal indikator LOS yang sudah ditetapkan, ini berarti rumah sakit sudah memberikan pelayanan yang cukup efektif terhadap pasiennya. Nilai standar deviasi yang dihasilkan sebesar 1.481526, dimana angka tersebut lebih kecil daripada nilai rata-ratanya yang artinya data sampel variabel *length of stay* tidak terdapat data yang ekstrim.

Pengujian Hipotesis

Uji asumsi klasik

Sebelum dilakukan analisis regresi, uji normalitas dan asumsi klasik dilakukan untuk memastikan model regresi terbebas dari bias. Hasil pengujian normalitas dan uji asumsi klasik memperlihatkan bahwa model regresi telah memenuhi syarat sehingga dapat diinterpretasi untuk pengujian hipotesis.

Uji kecocokan model (Uji F)

Hasil uji statistik F pada tabel 3 menunjukkan bahwa nilai signifikan 0,000 lebih kecil dari 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi ini cocok (fit). Dengan kata lain menyatakan bahwa semua variabel independen secara bersama-sama dan signifikan mempengaruhi variabel dependen. Jika pengambilan keputusan berdasarkan pada tabel F, maka dapat dicari dengan rumus $(k;n-k)$ dengan nilai k atau variabel independen sebesar 6, maka sementara nilai n atau jumlah sampel yang digunakan adalah 39, sehingga nilai tabel F $(k;n-k)$ diperoleh $6;(39-6)$ atau $k = 6;33$ menunjukkan nilai 2,39, karena nilai F hitung lebih besar dari F tabel yaitu $7,4975 > 2,39$, maka dapat disimpulkan bahwa model yang menempatkan *current ratio*, *fixed asset turnover*, *return on asset*, *bed occupancy ratio*, *turn over interval*, dan *length of stay* sebagai predictor tingkat kemandirian rumah sakit sudah memenuhi kecocokan model sehingga dapat diinterpretasi lebih lanjut.

Tabel 4. Hasil regresi

Variabel	Koefisien	Std. Error	T value	Sig	Kesimpulan
(Constant)	.600	.502	1.196	.240	Tidak signifikan
CR (X1)	-.008	.001	-5.929	.000	Signifikan
FAT (X2)	.002	.080	.025	.980	Tidak signifikan
ROA(X3)	.258	.100	2.595	.014	Signifikan
BOR (X4)	.005	.006	.800	.430	Tidak signifikan
TOI (X5)	.029	.054	.531	.599	Tidak signifikan
LOS (X6)	-.002	.021	-.106	.916	Tidak signifikan
F-Statistics	7.4975				

Sumber: Data lapangan, diolah

Hipotesis dan pembahasan

Tabel 4 merupakan pengujian variabel dependen tingkat kemandirian dengan variabel independen secara individual/parsial yang dilakukan dengan uji t. Hasil pengujian hipotesis 1 mengenai pengaruh *current ratio* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$ dan nilai t hitung $<$ nilai t tabel $(-5.929 < 2,03452)$. Hal ini menunjukkan bahwa *current ratio* memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian dari Candrasari et al (2018) yang mengatakan bahwa kinerja keuangan yang diukur dengan *current ratio* berkorelasi kuat negatif terhadap kemandirian keuangan yang diukur dengan *cost recovery rate*. *Current ratio* berpengaruh negatif signifikan terhadap kemandirian rumah sakit. Hal ini menandakan semakin besar nilai *current ratio* maka tingkat kemandirian yang dihasilkan semakin rendah. Hal ini disebabkan dalam data penelitian ini terdapat beberapa data ekstrim yang menghasilkan nilai *current ratio* diatas 3 (nilai standar yang ditetapkan Dirjen BLU dalam mengukur *current ratio*). Walaupun seperti itu dapat dikatakan bahwa rumah sakit dapat memenuhi kewajiban jangka pendeknya dengan total asset lancar yang dimiliki, terlalu tingginya *current ratio* menandakan kurang efektifnya pemanfaatan dari asset lancar yang dimiliki oleh rumah sakit.

Hasil pengujian hipotesis 2 mengenai pengaruh *fixed asset turnover* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,980 > 0,05$ dan nilai t hitung $< t$ tabel ($0,025 < 2,03452$). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *fixed asset turnover* berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian dari Imam dan Arisandi (2017) yang mengatakan bahwa kinerja keuangan dengan indikator *fixed asset turnover* berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian rumah sakit. Hal ini menandakan bahwa *fixed asset turnover* tidak terlalu berdampak dalam menghasilkan pendapatan. Semakin tinggi nilai *fixed asset turnover* maka semakin baik tingkat kemandirian rumah sakit.

Hasil pengujian hipotesis 3 mengenai pengaruh *return on asset* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,014 < 0,05$ dan nilai t hitung $> t$ tabel ($2,595 > 2,03452$). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *return on asset* berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Utami dan Hastuti (2018) yang mengatakan bahwa kinerja keuangan yang diukur dengan rasio rentabilitas dengan indikator *return on asset* berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. *Return on asset* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kemandirian rumah sakit, hal ini menandakan jika ada peningkatan dari nilai *return on asset* maka peningkatan tersebut akan berpengaruh penting terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Semakin tinggi nilai dari *return on asset* maka semakin baik tingkat kemandirian rumah sakit.

Hasil pengujian hipotesis 4 mengenai pengaruh *bed occupancy ratio* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,430 > 0,05$ dan nilai t hitung $< t$ tabel ($0,800 < 2,03452$). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *bed occupancy ratio* berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Candrasari, dkk (2018) yang mengatakan bahwa Kinerja pelayanan dengan indikator *bed occupancy ratio* berpengaruh positif tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian rumah sakit. *Bed occupancy ratio* berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kemandirian rumah sakit. Hal ini menandakan jika ada peningkatan pemakaian tempat tidur maka tidak akan terlalu berdampak terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Semakin tinggi nilai dari *bed occupancy ratio* maka semakin baik tingkat kemandirian rumah sakitnya.

Hasil pengujian hipotesis 5 mengenai pengaruh *turn over interval* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,599 > 0,05$ dan nilai t hitung $< t$ tabel ($0,531 < 2,03452$). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *turn over interval* berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Candrasari et al (2018) yang mengatakan bahwa Kinerja pelayanan dengan indikator *turn over interval* berpengaruh positif tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian rumah sakit. *Turn over interval* berpengaruh positif tidak signifikan. Hal ini menandakan jika ada penurunan jarak dari tempat tidur yang kosong sampai dengan terisi kembali maka tidak akan terlalu berdampak terhadap tingkat kemandirian rumah sakit. Semakin rendah nilai dari *turn over interval* maka semakin baik tingkat kemandirian rumah sakitnya.

Hasil pengujian hipotesis 6 mengenai pengaruh *length of stay* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit menunjukkan nilai signifikansi sebesar $0,916 > 0,05$ dan nilai t hitung $< t$ tabel ($-0,106 < 2,03452$). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *length of stay* berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Candrasari et al (2018) yang mengatakan bahwa Kinerja pelayanan dengan indikator *length of stay* berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap tingkat kemandirian rumah sakit. *Length of stay* berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap kemandirian keuangan. Hal ini menandakan jika ada penurunan tingkat rawat inap maka tidak akan terlalu berdampak terhadap tingkat

kemandirian rumah sakit. Semakin rendah nilai dari rasio *length of stay* maka semakin baik tingkat kemandirian rumah sakitnya

KESIMPULAN

Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan pengaruh dari kinerja keuangan yang diukur dengan indikator *current ratio*, *fixed asset turnover*, *return on asset* dan kinerja pelayanan yang diukur dengan indikator *bed occupancy ratio*, *turn over interval*, dan *length of stay* terhadap tingkat kemandirian keuangan rumah sakit yang diukur dengan indikator *cost recovery rate*. Berdasarkan hasil pengujian dan analisis yang telah diuraikan sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut: pertama, *current ratio* memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat kemandirian keuangan. Kedua, *Return on asset* dan *Bed occupancy ratio* memiliki pengaruh positif dan signifikan. Ketiga, *Fixed asset turnover*, *Turn over interval* dan *Length of stay* terbukti tidak signifikan mempengaruhi kemandirian keuangan. Berdasarkan hasil ini maka pihak rumah sakit dapat memprioritaskan pada faktor *current rasio*, *Return on asset* dan *Bed occupancy ratio* sebagai faktor utama yang perlu mendapatkan perhatian untuk meningkatkan kemandirian keuangan rumah sakit.

Keterbatasan

Studi ini hanya dilakukan pada sampel rumah sakit umum pemerintah sehingga generalisasi pada rumah sakit swasta perlu dilakukan secara hati-hati. Penelitian berikutnya dapat memperluas wilayah objek yang tidak hanya rumah sakit umum pemerintah milik Kementerian Kesehatan Republik Indonesia dan untuk instansi yang menjalankan sistem Badan Layanan Umum, agar memanfaatkan fleksibilitas yang sudah diberikan pemerintah terkait pengelolaan keuangannya. Adanya sistem BLU ini diharapkan dapat membantu perekonomian negara dan juga keunggulan dari instansi tersebut untuk mencapai sumber daya yang unggul.

REFERENSI

- Arisandi, D., & Imam, S. (2017). Dampak Penerapan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU) Terhadap Kinerja Keuangan Pada Rumah Sakit Umum Pusat (RSUP) Fatmawati. *Jurnal Akuntansi Keuangan dan Syariah*, 2018, 5(1).
- Candrasari, M., Kurrohman, T., & Wahyuni, N. I. (2018). Analisis Kinerja Keuangan dan Pelayanan dengan Kemandirian Rumah Sakit di RSUD Dr. Abdoer Rahem Situbondo. *e-Journal Ekonomi Bisnis dan Akuntansi*, 5(1), 94-99.
- Departemen Kesehatan Republik Indonesia. 2005. Buku Petunjuk Pengisian, Pengelolaan, dan Penyajian Data Rumah Sakit. Jakarta: Dikjen Bina Pelayanan Medik.
- Fauziah, F. (2017). Kesehatan Bank, Kebijakan Dividend dan Nilai Perusahaan: Teori dan Kajian Empiris. Samarinda: Pustaka Horizon.
- Handayani, Tri Wijayanti. (2015). Evaluasi Kinerja Pelayanan dan Keuangan RSUD Yang Menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan BLUD di Subosukowanesraten. *Jurnal Ekonomi, Bisnis dan Perbankan, Edisi Maret 2015. Vol.1 No. 1*.
- Indiany, D. F., Rahmatika, D. N., & Waskito, J. (2017). Jurnal Analisis Kinerja Keuangan Sebelum Dan Sesudah Penerapan PPK-BLUD Pada RSUD Kardinah. *Multiplier*, 1(1).
- Jahra, N. (2013). Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Badan Layanan Umum Pada Rumah Sakit Daerah Kalisat-Jember.
- Kawatu, F. S. (2019). Analisis Laporan Keuangan Sektor Publik. Sleman: Deepublish
- Madjid, N.C., Cahyono, H., & Tohirin. (2009). Evaluasi Antara Kinerja Keuangan Dan Operasional Pada Satker Rumah Sakit Umum Pemerintah Yang Menerapkan Pola Pengelolaan Badan Layanan Umum. *Kajian Akademis BPPK*.

- Marita, I & Hariani, S (2020). Hubungan Partisipasi, Umpan Balik Dan Tujuan Anggaran Dengan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah. *AKURASI: Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 2(1), 1-8. DOI: <https://doi.org/10.36407/akurasi.v1i2.145>.
- Masnah. (2012). Analisis Rasio Financial dan Rasio Non-Financial Sebagai Dasar Pengukuran Kinerja RSUP dr. Muhammad Hoesin Palembang. *Jurnal Manajemen Pelanggan Kesehatan Universitas Binadarma*.
- Peraturan Direktur Jendral Perbendaharaan Departemen Keuangan Nomor PER-36/PB/2012 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Satuan Kerja Badan Layanan Umum
- Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum
- Rikomah, S. E. (2017). *Farmasi Rumah Sakit*. Sleman: Deepublish.
- Sudra, R. I. (2010). *Statistik Rumah Sakit – Dari Sensus Pasien dan Grafik Barber Jhonson Hingga Statistik Kematian dan Otopsi*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Suryaningsih, R. (2017). Kinerja Keuangan Layanan Kesehatan Sebelum Dan Sesudah Penerapan PPK BLU. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*, 15(1), 57-80.
- Tama, A. I. (2018). Evaluasi Kinerja Pelayanan Dan Keuangan RSUD Yang Menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan BLUD. *Jurnal Penelitian Teori & Terapan Akuntansi (PETA)*, 3(2), 11-25.
- Tama, A. I. (2018). Kajian Kemandirian Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Sebagai Badan Layanan Umum Daerah. *Optimal: Jurnal Ekonomi dan Kewirausahaan*, 2018, 12(2), 139-153.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit.
- Utami, M. P., & Hastuti. Evaluasi Penerapan Balanced Scorecard Sebagai Tolok Ukur Pengukuran Kinerja Pada Rumah Sakit Berstatus Badan Layanan Umum (Studi Kasus pada Rumah Sakit Mata Cicendo Bandung). *Ekspansi, Edisi November 2018. Vol.10 No. 2*.
- Winarso, A. N. A. (2018). Analisis Kinerja Keuangan Terhadap Laporan Keuangan Sesudah Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) Pada RSUD Idaman Banjarbaru Kota Banjarbaru. *KINDAI Kumpulan Informasi dan Artikel Ilmiah Manajemen dan Akuntansi*, 14(3).

PROFIL PENULIS

Indah Kusuma Astuti dan Swarmilah Hariani adalah mahasiswa dan dosen di Prodi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Mercu Buana Jakarta. Email: swarmilah@mercubuana.ac.id