

DISERTASI

**PENGARUH *GOOD* BADAN LAYANAN UMUM *GOVERNANCE*
(GBG) BIDANG KESEHATAN TERHADAP TRANSPARANSI
KEUANGAN IMPLIKASINYA KEPADA EFISIENSI BELANJA**

***INFLUENCES OF GOOD GOVERNANCE PUBLIC SERVICE
AGENCY HEALTH FIELD TO FINANCIAL TRANSPARENCY
IMPLICATIONS FOR SPENDING EFFICIENCY***

ARNI KARINA



**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN**

MAKASSAR

2022

DISERTASI

PENGARUH GOOD BADAN LAYANAN UMUM GOVERNANCE (GBG) BIDANG KESEHATAN TERHADAP TRANSPARANSI KEUANGAN IMPLIKASINYA KEPADA EFISIENSI BELANJA

INFLUENCES OF GOOD GOVERNANCE PUBLIC SERVICE AGENCY HEALTH FIELD TO FINANCIAL TRANSPARENCY IMPLICATIONS FOR SPENDING EFFICIENCY

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Doktor

disusun dan diajukan oleh

ARNI KARINA

A013182017



Kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

2022

LEMBAR PENGESAHAN DISERTASI

PENGARUH GOOD BADAN LAYANAN UMUM GOVERNANCE (GBG) BIDANG KESEHATAN TERHADAP TRANSPARANSI KEUANGAN IMPLIKASINYA KEPADA EFISIENSI BELANJA

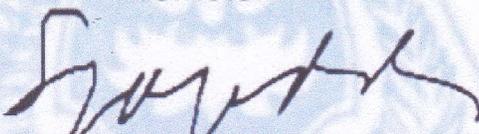
disusun dan diajukan oleh:

ARNI KARINA
A013182017

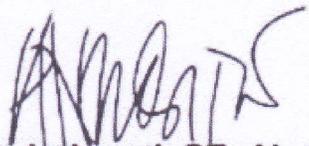
telah dipertahankan dihadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka
Penyelesaian Studi Program Doktor Program Studi Ilmu Ekonomi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
pada tanggal **17 Mei 2022**
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

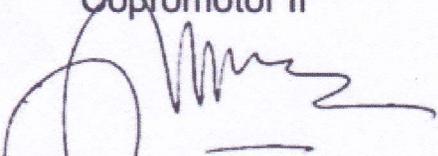
Promotor


Prof. Dr. Syarifuddin, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA
NIP: 196312101990021001

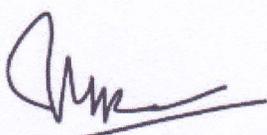
Copromotor I


Dr. Aini Indrajawati, SE., Ak., M.Si., CA
NIP: 196411251994122002

Copromotor II


Dr. Anas Iswanto Anwar, SE., MA., CWM
NIP: 196305161990031001

Ketua Program Studi Ilmu Ekonomi


Dr. Madris, DPS., SE., M.Si
NIP: 196012311988111002



Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis


Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, SE., M.Si., CIPM
NIP: 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : ARNI KARINA
NIM : A013182017
Jurusan/ Program Studi : Ilmu Ekonomi

menyatakan dengan sebenar – benarnya bawah disertasi yang berjudul:

PENGARUH GOOD BADAN LAYANAN UMUM GOVERNANCE (GBG) BIDANG KESEHATAN TERHADAP TRANSPARANSI KEUANGAN IMPLIKASINYA KEPADA EFESIENSI BELANJA

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah disertasi ini terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ ditulis/ diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah disertasi ini dapat dibuktikan terdapat unsur – unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang – undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, Maret 2022

Yang membuat pernyataan,



Arni Karina

PRAKATA

Puji dan Syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT, karena atas kehendakNya penulis dapat menyelesaikan disertasi yang merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Doktor pada Program Doktor Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin Makassar. Semata mata hanya karena karunia Nya dalam bentuk kesehatan, ketenangan pikiran, kesempatan, kegigihan serta orang-orang baik di sekitar penulis sehingga membantu penulis dalam menyelesaikan disertasi ini.

Penulis memberikan apresiasi yang setinggi tingginya serta rasa terima kasih yang setulus tulusnya kepada :

Bapak Prof.Dr.Syarifuddin,SE,Ak,M.Soc,Sc,CA selaku promotor yang selalu memberikan motivasi serta sumbangan pemikiran yang filosofis,mengakar, kritis dan bijaksana dalam membimbing penulis untuk memahami kerangka konseptual,ketajaman teori,serta memberikan pemahaman atas estetika penulisan yang baik.

Ibu Dr.Aini Indrijawati SE,Ak,MSi,CA selaku kopromotor I, yang selalu bersemangat dan dengan rinci memberikan masukan,tanggapan teori, perspektif riset serta motivasi dan pengarahan kepada penulis dalam penyempurnaan disertasi.

Bapak Dr.Anas Iswanto Anwar SE,MA,CWM selaku kopromotor II,Plt Kaprodi Program Doktor Ilmu Ekonomi serta sebagai Wakil Dekan III FEB Universitas Hasanuddin,yang dengan sabar membimbing dan memberikan motivasi penulisan,memberikan ide menarik serta wawasan terkini di tengah kesibukannya yang sangat padat namun selalu bersedia untuk meluangkan waktu bagi penulis.

Rektor Universitas Hasanuddin Makassar, Prof. Dr. Aries Tina Pulubuhu, M.A,Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin, Prof. Dr.Abdul Rahman Kadir,SE,MSi,CIPM dan Plt Ketua Program Studi S3 Ilmu Ekonomi Universitas Hasanuddin, Dr. Anas Iswanto Anwar SE,MA,CWM yang telah memberikan bantuan dan fasilitas kepada penulis selama belajar di Program Pendidikan Doktor Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Bapak Dr.Marwanto Harjowiryono,SE,MA selaku penguji eksternal yang telah memberikan sumbangan pemikiran strategis untuk perbaikan disertasi ini.Prof. Dr.Halimah SE,Ak,MSi,CA, Prof. Dr. Abdul Hamid Habbe, SE, M.Si, Dr. Syamsudin SE,Ak,MSi,CA.,Prof.Dr. Nuraeni Kadir,SE,MSi selaku penguji internal yang telah memberikan saran dan masukan untuk penyempurnaan disertasi ini.

Bapak dan ibu dosen pada Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Hasanuddin Makassar yang dengan ikhlas mentransfer ilmu dan kepakaran serta wawasan, mendorong, memotivasi dan membimbing dalam meletakkan dasar-dasar teoritis kepada penulis.

Bapak Dr. El Amry Bermawi Putera, M.A selaku Rektor Universitas Nasional,Wakil Rektor I Dr.Suryono Effendi SE,MM , Wakil Rektor II Prof.Dr. Drs.Eko Sugiyanto MSi dan Dekan FEB UNAS Kumba Digdowiseiso, SE, M.App.Ec, Ph.D yang telah memberikan izin,kesempatan dan motivasi kepada penulis dalam menyelesaikan disertasi ini.

Bapak Dr.Marwanto Harjowiryono,SE,MA selaku Dirjen Perbendaharaan Kemenkeu (2013-2019), Widyaswara Ahli Utama BPPK Kemenkeu (2019-Sekarang) yang telah memberikan akses data kepada penulis sehingga disertasi ini dapat terselesaikan.Bapak M. Syaibani SE,ME selaku Kasubdit Peraturan dan Standarisasi Teknis BLU (2019-2022),Kepala Kantor Wilayah Perbendaharaan Sulawesi Barat Kemenkeu (2022-Sekarang) yang telah membimbing data bagi penulis dari awal hingga akhir penulisan.Serta Bapak Ibu Direktorat PPK BLU yang telah memberikan akses data bagi disertasi ini.

Teristimewa kepada ayahanda (almarhum) Drs.Karsono dan ibunda Hj Dra.Fauziah yang telah mendidik,memberikan kasih sayang dan memotivasi penulis untuk terus belajar ,meraih pendidikan tertinggi serta terus mendoakan penulis agar tabah dan konsisten dalam menyusun disertasi ini.

(Almarhum) suami, Burus Sumedi SSi terima kasih atas ketulusannya mencintai kami serta anak-anakku tersayang Daffa Arbika, Garin Ramadhan dan Naufal Aidan atas pengertiannya,kesetiannya dengan terus mendampingi serta mendambakan kelulusan penulis selaku ibu dalam menempuh jenjang pendidikan doktoral.

Satu-satunya adik kandung penulis, Bani Saad SE,AK,MSi,CA yang terus menerus memberikan motivasi dan pandangan keilmuan serta praktik akuntansi pada Badan Layanan Umum kepada penulis dalam menyelesaikan disertasi ini.

Kepala Rumah Sakit Bhayangkara Polri Setukpa Sukabumi, AKBP dr.Moch Sofwan Sp.OT (K) dan Kepala Pusat Kedokteran dan Kesehatan Polri (Kapusdokkes 2020-April 2022) Irjen.Pol(Purn) Dr.dr.Rusdianto,MM,MSi,DFM yang telah memberikan kesempatan dan kepercayaan kepada penulis,sehingga dapat memberikan khasanah praktik keilmuan untuk penyelesaian disertasi pada Satker Badan Layanan Umum bidang kesehatan.

Teman-teman seperjuangan doktoral Jakarta dan Makassar atas kebersamaan dan persahabatan yang terjalin selama ini. Semoga Allah SWT memudahkan jalan teman-teman semua dan persahabatan dapat terus berjalan.

Teman-teman dosen Universitas Nasional yang telah memberikan motivasi dan semangat kepada penulis dalam penyelesaian disertasi ini.

Saudara penulis keluarga Trah Mulyoredjo, Trah Hadi Suwarno, teman-teman penulis di lingkungan Kliring Penjaminan Efek Indonesia, ibu ibu pengajian kompleks, guru sekolah anak-anak, alumni paduan suara Universitas Trisakti, alumni SMAN 70 Jakarta, teman-teman karyawan RS Setukpa Sukabumi yang tiada henti memberikan support kepada penulis dalam penyelesaian disertasi ini.

Seluruh staf akademik Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Hasanuddin yang telah membantu kelancaran administrasi kepada penulis dari awal hingga akhir. Terima kasih atas bantuannya yang tulus selama ini.

Serta kepada seluruh pihak yang penulis belum sebutkan satu per satu dalam disertasi ini. Kiranya bantuan yang tulus dari bapak/ibu dan saudara-saudari mendapat balasan berlipat ganda dari Allah Yang Maha Kuasa. Akhirnya penulis berharap semoga disertasi ini dapat memberi manfaat bagi semua pihak. Meski penulis tetap menyadari sepenuhnya bahwa disertasi ini masih jauh dari kesempurnaan. Oleh sebab itu, saran dan kritik yang sifatnya konstruktif dari semua pihak senantiasa penulis nantikan demi kesempurnaan disertasi ini.

Makassar,Maret 2022

Arni Karina

ABSTRAK

Pengaruh *Good* Badan Layanan Umum *Governance* Bidang Kesehatan Terhadap Transparansi Keuangan Implikasinya Kepada Efisiensi Belanja

Arni Karina

Syarifuddin

Aini Indrijawati

Anas Iswanto Anwar

Penelitian ini bertujuan untuk mengukur dan menganalisis *Good* BLU *Governance* bidang kesehatan terhadap transparansi keuangan implikasinya kepada efisiensi belanja. Populasi penelitian ini adalah seluruh Satuan Kerja Badan Layanan Umum bidang kesehatan di Indonesia. Sampel sebanyak 94 Satuan Kerja bidang kesehatan yang diseleksi dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Data dianalisis dengan menggunakan analisis jalur. Penelitian ini menggunakan SmartPLS3.3.7 dalam menguji hipotesisnya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa analisis rencana bisnis anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi keuangan, tetapi tidak berpengaruh terhadap efisiensi belanja. Penerapan akuntansi berbasis akrual berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi keuangan namun tidak berpengaruh terhadap efisiensi belanja. Size BLU berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi keuangan dan efisiensi belanja. Kemandirian fiskal tidak berpengaruh terhadap transparansi keuangan maupun efisiensi belanja. Efektivitas dewan pengawas berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi keuangan dan berpengaruh negative signifikan terhadap efisiensi belanja. *Good* BLU *Governance* pada Satker bidang kesehatan di Indonesia belum optimal dalam mendorong efisiensi belanja yang ditunjukkan dengan sebagian besar variabel penelitian ini tidak dapat membuktikan pengaruhnya secara parsial kepada efisiensi belanja serta tidak dapat membuktikan pengaruh transparansi keuangan sebagai variabel mediasi terhadap efisiensi belanja. Hal tersebut disebabkan karena tata kelola BLU belum optimal dijalankan di Indonesia, namun hal ini sudah mencerminkan keseriusan upaya perbaikan *good governance* yang dilakukan oleh Direktorat PPK BLU Kemenkeu atas transparansi keuangan yang dibangun.

Kata Kunci : *Good* BLU *Governance*, akuntansi akrual agensi, kemandirian agensi, efektivitas dewan pengawas, transparansi, efisiensi belanja

ABSTRACK

INFLUENCES OF GOOD GOVERNANCE PUBLIC SERVICE AGENCY HEALTH FIELD TO FINANCIAL TRANSPARENCY IMPLICATIONS FOR SPENDING EFFICIENCY

Arni Karina

Syarifuddin

Aini Indrijawati

Anas Iswanto Anwar

This research aims to measure and analyze the Good BLU Governance of the health sector to financial transparency its implications for spending efficiency. The population of this study is the entire Work Unit of the General Service Agency for Health in Indonesia. A sample of 94 Health Work Units were selected using purposive sampling methods. Data is analyzed using path analysis. The study used SmartPLS3.3.7 in testing its hypothesis. The results showed that the analysis of the budget business plan had a positive and significant effect on financial transparency, but had no effect on spending efficiency. The application of accrual-based accounting has a positive and significant effect on financial transparency but has no effect on spending efficiency. Size BLU has a positive and significant effect on financial transparency and spending efficiency. Fiscal independence has no effect on financial transparency nor spending efficiency. The effectiveness of the supervisory board has a positive and significant effect on financial transparency and a significant negative effect on spending efficiency. Good BLU Governance in health sector in Indonesia has not been optimum to encourage the efficiency of spending as indicated by most of variables of this study cannot prove its partial effect on spending efficiency and cannot prove the effect of financial transparency as a mediation variable on spending efficiency. This is because BLU governance has not been optimum properly in Indonesia, but this already reflects the seriousness of good governance improvement efforts carried out by the Directorate of PPK BLU Ministry of Finance for financial transparency built.

Keywords: Good BLU Governance, agency accrual accounting, agency independence, effectiveness of supervisory board, transparency, spending efficiency

DAFTAR ISI

DISERTASI	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	Error! Bookmark not defined.
PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN.....	iii
PRAKATA	iv
ABSTRAK.....	vii
ABSTRACK	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL.....	xiv
DAFTAR GAMBAR.....	xvi
DAFTAR LAMPIRAN	i
BAB I.....	1
PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah.....	26
1.3 Tujuan Penelitian.....	27
1.4.1 Kegunaan Teoritis	28
1.4.2 Kegunaan Praktis.....	28
1.5 Ruang Lingkup Penelitian.....	29
1.6 Sistematika Penulisan	29
BAB II.....	33
TINJAUAN PUSTAKA	33

2.1.	Tinjauan Teori dan Konsep.....	33
2.1.1	Kerangka Teori Fungsi Pemerintah, Kebijakan Fiskal dan Keterkaitannya dengan Transparansi dan Efisiensi.....	33
2.1.2	Teori yang Mendasari Praktik Akuntansi Sektor Publik.....	37
2.2	Tinjauan Empiris.....	74
BAB III.....		78
KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS.....		78
3.1.	Kerangka Pemikiran	78
3.2.	Kerangka Konseptual	83
3.3.	Pengembangan Hipotesis.....	84
BAB IV		106
METODE PENELITIAN		106
4.1.	Rancangan Penelitian.....	106
4.2.	Situs dan Waktu Penelitian	106
4.3.	Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Keputusan	107
4.4.	Jenis dan Sumber Data	111
4.5.	Metode Pengumpulan Data	111
4.6.	Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	113
4.6.1.	Variabel Exogenous	114
4.6.2.	Pengujian Variabel Endogeneous.....	124
4.6.3.	Definisi Operasional Variabel.....	127
4.7.	Teknik Analisis Data	128

BAB V	144
HASIL PENELITIAN.....	144
5.1. Deskripsi Data	144
5.2. Deskripsi Variabel Penelitian	144
5.2.1. Deskripsi Variabel Analisis Rencana Bisnis Anggaran (RBA)	144
5.2.2. Deskripsi Variabel Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI	146
5.2.3. Deskripsi Variabel Size BLU	148
5.2.4. Deskripsi Variabel Kemandirian Fiskal.....	149
5.2.5. Deskripsi Variabel Efektivitas Dewan Pengawas	150
5.2.6. Diskripsi Variabel Transparansi Keuangan	152
5.2.7. Diskripsi Variabel Efisiensi Belanja	153
5.3. Statistik Deskriptif Analisis	154
5.3.1. Deskripsi Variabel Analisis Rencana Bisnis Anggaran.....	155
5.3.2. Deskripsi Variabel Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI	156
5.3.3. Deskripsi Variabel Size BLU	158
5.3.4. Deskripsi Variabel Kemandirian Fiskal BLU.....	159
5.3.5. Deskripsi Variabel Efektivitas Dewan Pengawas	159
5.3.6. Deskripsi Variabel Transparansi Keuangan	160
5.3.7. Deskripsi Variabel Efisiensi Belanja.....	161
5.4. Analisis Pengujian <i>Outer Model</i>	162
5.4.2. Pengujian Signifikansi <i>Weight</i>	163
5.5. Analisis Pengujian <i>Inner Model</i>	166

5.5.1	Koefisien Determinasi R2	167
5.5.2	Pengujian Signifikansi / Kesesuaian Model (<i>Goodness-of-Fit Model</i>) 169	
5.6.1	Pengujian Hipotesis Pengaruh Langsung	172
5.6.2	Pengujian Pengaruh Tidak Langsung	180
5.6.3	Pengujian Hipotesis Mediasi Efek	185
5.6.4	Pengujian Pengaruh Langsung, Pengaruh Tidak Langsung dan Total Efek	189
BAB VI		196
PEMBAHASAN DAN TEMUAN PENELITIAN		196
6.1.	Pengaruh Analisis RBA Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan Efisiensi Belanja.....	196
6.2.	Pengaruh Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI Terhadap Transparansi Keuangan BLU dan Efisiensi belanja.....	205
6.3.	Pengaruh Size Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan efisiensi belanja	218
6.4	Pengaruh Kemandirian Fiskal Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan Efisiensi Belanja.....	222
6.5	Efektivitas Dewan Pengawas Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan efisiensi belanja.....	233
6.6	Pengaruh Transparansi Keuangan terhadap Efisiensi Belanja BLU...	238
6.7	Pengaruh Analisis RBA berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan.....	243

6.8	Pengaruh Akuntansi Berbasis AkruaI berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan.....	245
6.9	Pengaruh Size BLU berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan.....	248
6.10	Pengaruh Kemandirian Fiskal berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan.....	249
6.11	Pengaruh Efektivitas Dewan Pengawas berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan.....	252
BAB VII	255
PENUTUP	255
7.1	Kesimpulan	255
7.2	Implikasi.....	266
7.2.1	Implikasi Teoritis	266
7.2.2	Implikasi Praktis	268
7.3	Keterbatasan Penelitian	269
7.4	Saran	270
DAFTAR PUSTAKA	272

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
Tabel 2.1 Mapping Empiris	74
Tabel 4.1 Daftar RS BLU	108
Tabel 4.2 Content Analysis rencana bisnis anggaran	115
Tabel 4.3 Content Analisis Pengukuran Akuntansi Berbasis Akrual	118
Tabel 4.4 Indikator Pengukuran Akreditasi RS BLU	120
Tabel 4.5 Klasifikasi Indeks Kemandirian Fiskal	122
Tabel 4.6 Content Analysis Tugas Dewan Pengawas 1	123
Tabel 4.7 Content Analysis Tugas Dewan Pengawas 2	123
Tabel 4.8 Content Analysis Transparansi Keuangan	124
Tabel 4.9 Content Analysis Transparansi Tarif dan Penganggaran	124
Tabel 4.10 Mitigasi Risiko	126
Tabel 4.11 Definisi Operasional Variabel	127
Tabel 5.1 Hasil Analisis RBA	145
Tabel 5.2 Hasil Analisis Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual	147
Tabel 5.3 Hasil Analisis Size BLU	148
Tabel 5.4 Hasil Analisis Kemandirian Fiskal	150
Tabel 5.5 Hasil Analisis Efektivitas Dewan Pengawas	151
Tabel 5.6 Hasil Analisis Transparansi Keuangan	153
Tabel 5.7 Hasil Analisis Efisiensi Belanja	154
Tabel 5.8 Statistik Deskriptif	155
Tabel 5.9 Inner VIF Values	163
Tabel 5.10 Signifikansi Weight	164
Tabel 5.11 R Square	167
Tabel 5.12 F Square	168
Tabel 5.13 Fit Summary	170
Tabel 5.14 RMS Theta	171

Tabel 5.15 Hasil Analisis T Value dan P Value.....	173
Tabel 5.16 Total Indirect Effects	181
Tabel 5.17 Direct Effect.....	186
Tabel 5.18 Specific Indirect Effects.....	187
Tabel 5.19 Pengaruh Langsung.....	189
Tabel 5.20 Pengaruh Tidak Langsung.....	190
Tabel 5.21 Total Efek	191
Tabel 5.22 Matriks Hasil Hipotesis.....	192

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Gambar 1.1 Peran Agensi.....	5
Gambar 1.2 Perkembangan Badan Layanan Umum (BLU)	7
Gambar 1.3 Fiscal Sustainability	7
Gambar 1.4 Grafik Transparansi Keuangan	15
Gambar 1.5 Grafik Kemandirian Fiskal	16
Gambar 1.6 Grafik Efisiensi Belanja	17
Gambar 2.1 Fungsi Pemerintah, Kebijakan Fiskal, Akuntansi dan Transparansi	35
Gambar 2.2 Tata Kelola BLU di Indonesia PSA Governance in Indonesia	37
Gambar 2.3 System Treasury Value Chain	49
Gambar 2.4 Performance-based budgeting.....	52
Gambar 2.5 Konsep VFM	68
Gambar 2.6 Konsep Manajemen Risiko Pada BLU.....	72
Gambar 3.1 Kerangka Pemikiran.....	82
Gambar 3.2 Kerangka Konseptual.....	83
Gambar 4.1 Diagram Jalur.....	130
Gambar 5.1 Analisis Jalur	171
Gambar 5.2 Analisis P Value	173

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
Lampiran 1 Biodata	1
Lampiran 2 Pemetaan Empiris.....	5
Lampiran 3 Final Result Boothstrapping	25
Lampiran 4 Path Coefficients	25
Lampiran 5 Total Indirect Effects	26
Lampiran 6 Specific Indirect Effects.....	27
Lampiran 7 Total Effects	28
Lampiran 8 Outer Loadings.....	29
Lampiran 9 Outer Weights	30
Lampiran 10 Inner Model	31
Lampiran 11 Outer Model	32
Lampiran 12 Indicator Data (Original).....	33
Lampiran 13 MV Descriptives	37
Lampiran 14 Final Results Algorithn	38
Lampiran 15 Path Coefficients	38
Lampiran 16 Total Indirect effects.....	39
Lampiran 17 Specific Indirect Effects.....	40
Lampiran 18 Total Effects	40
Lampiran 19 Outer Loadings	41
Lampiran 20 Outer Weights	42
Lampiran 21 Latent Variable	43
Lampiran 22 Latent Variable Correlations	47
Lampiran 23 Latent Variable Covariances.....	48
Lampiran 24 LV Descriptives	48
Lampiran 25 Outer Model Residual Correlation.....	49

Lampiran 26 Outer Model Residual Deskriptives.....	50
Lampiran 27 Inner Model Residual Scores.....	51
Lampiran 28 Inner Model Residual Correlation	55
Lampiran 29 Inner Model Residual Descriptives	55
Lampiran 30 R Square	56
Lampiran 31 F Square	56
Lampiran 32 Construct Reliability and Validity.....	57
Lampiran 33 Fornell-Lecker Criterion	57
Lampiran 34 Cross Loadings	58
Lampiran 35 Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)	59
Lampiran 36 Outer VIF Values.....	59
Lampiran 37 Inner VIF Values	60
Lampiran 38 Fit Summary.....	60
Lampiran 39 Rms Theta.....	61
Lampiran 40 Model Selection Criteria.....	61
Lampiran 41 Inner Model	61
Lampiran 42 Outer Model	62
Lampiran 43 Indicator Data (Original).....	63
Lampiran 44 MV Descriptives	67
Lampiran 45 Hasil Hitung X	68
Lampiran 46 Hasil Hitung Y	72
Lampiran 47 Hasil Hitung Z.....	76

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Penelitian efisiensi belanja pada agensi atau badan semi otonom telah diteliti oleh Thiel (2016) yang menemukan bahwa terjadi efek negatif atas kinerja dan efisiensi. Selain kualitas output yang lebih baik, agensi juga diharapkan dapat menjadi penyedia layanan publik yang lebih efisien (Bach 2012; Pollitt et al. 2001). Pollit and Talbot (2004) keberadaan agensi telah menciptakan penghematan, meningkatkan kinerja dan mengurangi beban pemerintah. Choi (2015) bahwa badan layanan umum (BLU) belum efektif dilaksanakan di Indonesia. *Public Service Agency* dikritik karena kualitas layanannya tidak meningkat sebanyak peningkatan hak istimewa (Damhuri, 2011). Hasil penelitian atas efisiensi belanja pada agensi atau disebut sebagai badan layanan umum pada umumnya dipengaruhi oleh otonomi, tata kelola dan kinerja menggunakan metode kualitatif atau studi kasus pada sebuah satuan kerja. Penelitian ini dilakukan secara komprehensif dengan menggunakan pengukuran indikator yang dibangun penulis berdasarkan pengalaman praktik di lapangan, grand teori dan peraturan perundangan mengenai hubungan praktik dengan pengelolaan agensifikasi yang mempunyai dampak terhadap transparansi berimplikasi lebih lanjut kepada efisiensi belanja pada level pemerintah pusat untuk dilihat secara makro.

Penelitian ini mencoba memberikan kontribusi literatur dalam hal *research gap* dengan adanya beberapa penelitian yang tidak sejalan dengan teori serta fenomena bisnis yang terjadi atas efisiensi belanja. Penelitian efisiensi pada riset ini akan dibahas menggunakan metode kuantitatif, dengan data sekunder yang terintegrasi atas permasalahan *Good BLU Governance* bidang kesehatan di Indonesia yang dimulai dari proses perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan, pertanggungjawaban hingga kontroling terhadap transparansi keuangan, implikasinya kepada efisiensi belanja. Struktur akuntabilitas yang rumit pada BLU, masih menjadi perdebatan atas mekanisme kontrol BLU. Tata kelola atas fleksibilitas yang dimiliki oleh BLU strukturnya belum tersusun dengan baik yang seharusnya diharapkan dapat menciptakan efisiensi belanja jika dibandingkan dengan pelayanan yang diberikan kepada masyarakat. Kemandirian fiskal BLU diharapkan dapat terus meningkat sehingga berperan dalam memberikan *fiscal space* pada APBN. Masih diperlukan identifikasi penerapan akrual sebagai suatu acuan standar akuntansi atas praktik penerapan kebijakan akuntansi pada Badan Layanan Umum dengan pengukuran level kesesuaian mengacu kepada standar akuntansi Badan Layanan Umum yakni Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No 13. Demikian halnya dengan tingkat transparansi keuangan BLU belum mengidentifikasi pentingnya pengungkapan informasi berbasis akrual dalam konteks harmonisasi SAP.

Pemerintah dalam membangun kepercayaan publik melakukan inovasi wirusaha dalam sebuah paradigma yang dikenal dengan *Reinventing Government* (Osborne dan Gaebler, 1992). Pemerintah dalam usahanya memaksimalkan pelayanan kepada masyarakat sebagai wakil atau agen dalam menjalankan konsep *Enterprising the Government* yang bertujuan dapat bersaing dengan sektor bisnis. Konsep *New Public Management* (NPM) memisahkan antara pembuat

kebijakan publik dengan fungsi yang melaksanakan kebijakan serta memperkenalkan fungsi bisnis dalam sebuah entitas (Trosa, 1994). Sehingga konsep agensi menjadi fenomena pada berbagai negara di seluruh dunia yang didorong oleh konsep NPM atas proses pendelegasian tugas kementerian kepada badan semi otonom atau agen yang dikenal sebagai agensifikasi (Hood, 1991 & Pollitt and Talbot, 2004) (Savoie, 2012). Menurut Van Thiel dan Yesilkagit, (2011) salah satu bentuk implementasi pemerintah dalam mewujudkan NPM adalah dengan menciptakan agen atau badan semi autonom yang bertujuan memberikan pelayanan publik dalam merealisasikan kebijakan pemerintah (Van Thiel dan Yesilkagit, 2011: 785).

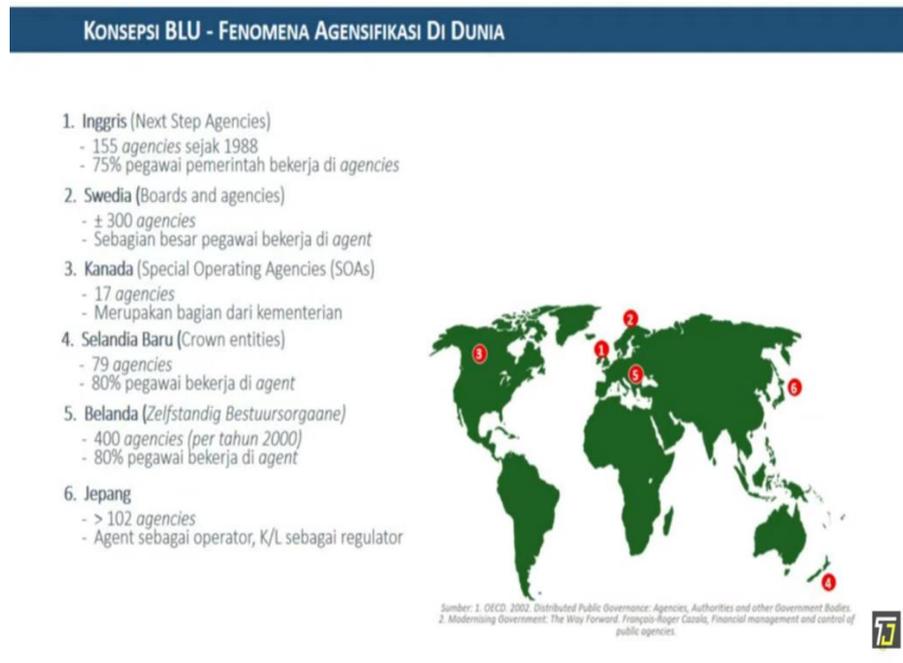
Verhoest (2017), agensifikasi gaya NPM mendapatkan motivasi dari peningkatan spesialisasi, efisiensi, inovasi layanan dan daya tanggap terhadap pelanggan, dengan cara memberikan izin kepada agensi untuk mengelola secara sementara (OECD, 1994). Oleh karena itu, organisasi pelayanan publik harus dipisahkan dari departemen induknya, yakni berupa badan yang bertujuan tunggal dengan otonomi manajerial yang maksimal. Kompetensi pengambilan keputusan manajerial yang diperbesar memungkinkan manajer agensi untuk bereaksi cepat pada lingkungan yang berubah dan tuntutan pengguna layanan. Inti dari tipe agensi ideal NPM ini bahwa hubungan antara pemerintah yakni departemen induk dan agensi individu diatur oleh semacam perjanjian kinerja, yang dinegosiasikan antara kedua aktor, seperti di sektor swasta. Efek atas pengelolaan agensifikasi yang diklaim oleh politisi bahwa agensi dikelola lebih profesional seperti konsep bisnis, serta pelayanan yang ditawarkan kualitasnya lebih tinggi jika dibandingkan dengan pemerintah tradisional birokrasi (Osborne dan Gaebler 1992; Pollitt et al. 2001). Selain kualitas output yang lebih baik, agensi juga diharapkan dapat menjadi penyedia layanan publik yang lebih efisien (Bach 2012; Pollitt et al. 2001). Manfaat

lain dari agensifikasi yang mencakup argumen politik, seperti lembaga yang bekerja berbau dengan masyarakat serta melibatkan pemangku kepentingan dalam implementasi kebijakan (MacCarthaigh dan Boyle 2014; Verhoest, Demuzere, dan Rommel 2012).

Menurut Nakano (2004) bahwa agensifikasi pada dasarnya adalah pemisahan antara perumusan kebijakan politik dan implementasi kebijakan administrasi dimana perumusan kebijakan tetap dilakukan oleh kementerian, sementara implementasi kebijakan dilimpahkan kepada agen yang memiliki otonomi tertentu dalam rangka memberikan pelayanan umum kepada masyarakat. Pembentukan agen mempunyai tujuan untuk memisahkan tugas kementerian sebagai pemangku kebijakan menjadi agensi yang lebih fokus dan terpisah sehingga diharapkan dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publiknya menjadi lebih mudah. Konsep agensifikasi memperkenalkan konsep pengelolaan swasta ke dalam pemerintahan yang ditandai dengan adanya anggaran berbasis kinerja, akuntansi berbasis akrual, audit internal dan *good governance* sehingga tercipta efisiensi belanja pemerintah. Sejak tahun 1980, jumlah lembaga semiotonom meningkat pesat pada hampir semua negara di seluruh dunia (Pollitt et al. 2001; Van Thiel 2002; Van Thiel 2004; Verhoest et al. 2010).

Riset-riset di atas memberikan justifikasi bahwa peran agensi sangat diperlukan dalam memperbaiki pelayanan kepada masyarakat sebagai bentuk tanggung jawab pemerintah dalam menterjemahkan fungsi pemerintah menurut kerangka pikir Musgrave (1989) yakni fungsi alokasi oleh pemerintah. Konsep NPM yang juga diakomodir oleh pemerintah dalam bentuk agensi diharapkan dapat menjawab tantangan pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan kualitas output yang setara dengan pihak swasta.

Dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat, agensi yang merupakan kepanjangan tangan dari eksekutif telah meningkat jumlahnya secara signifikan pada seluruh negara di dunia yang hampir mencapai 75%, dimulai sejak era tahun 1980 (Pollitt and Bouckaert 2004; Rhodes 1994; Flinders 2001). Menurut OECD, peran agensi dijelaskan pada Gambar 1.1 di bawah ini.



Gambar 1.1 Peran Agensi

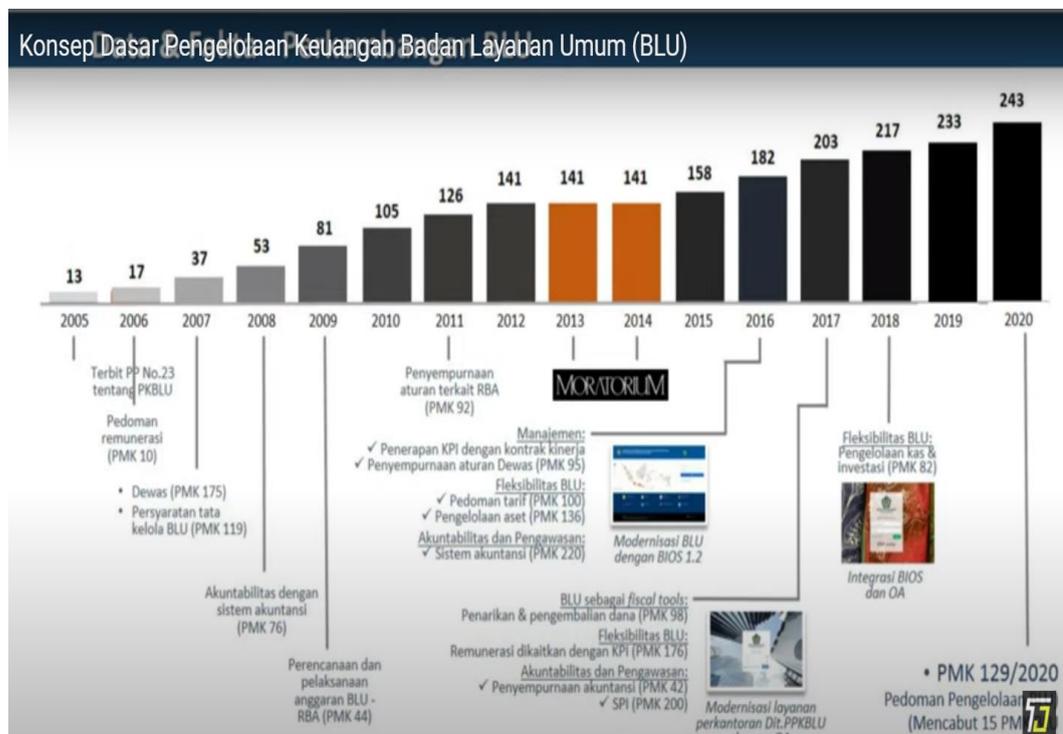
Sumber : OECD 2002, *Distributed Public Governance Agency*

Reformasi keuangan negara pada tahun 2003 di Indonesia ditandai dengan keluarnya paket Undang- Undang Keuangan Negara, telah merubah tatanan keuangan negara menjadi lebih transparan dan akuntabel yang dititikberatkan pada konsep *good governance* menurut Mardiasmo pada Diseminasi Reformasi Keuangan Negara, 2019. Adapun praktik pengelolaan perbendaharaan negara pasca reformasi yang dilakukan oleh Kementerian Keuangan (Kemenkeu) RI adalah berupa penerapan akuntansi berbasis akrual, pelaksanaan anggaran, pengelolaan kas negara, pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum,

manajemen investasi pemerintah, dan penerapan *Integrated Financial Management Information System (IFMIS)* di Indonesia (Harjowiryo, 2019).

Lembaga semi otonom atau di Indonesia disebut sebagai badan layanan umum dibentuk dengan semangat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Organisasi ini diberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan sehingga diharapkan lebih *agile* dalam semangat *enterprising the government*. BLU bukan saja memberikan pelayanan terbaik untuk masyarakat, melainkan juga dapat menjadi mandiri dan mendorong kesehatan kebijakan fiskal di Indonesia, Direktur Jenderal Perbendaharaan, 2017 pada rapat koordinasi Badan Layanan Umum Bidang Kesehatan.

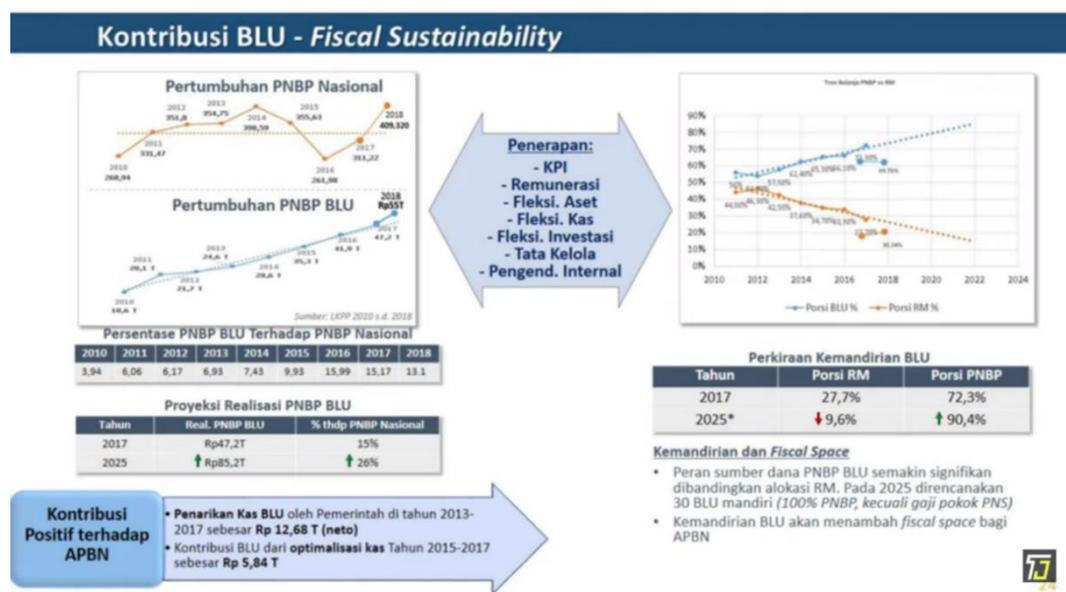
Berdasarkan data yang disampaikan pada Webinar BLU 20 Oktober 2020, perkembangan jumlah BLU dari tahun 2005 sampai dengan tahun 2020 telah meningkat dari 13 satuan kerja menjadi 243 satuan kerja BLU yang tersebar di 20 Kementerian Lembaga (Gambar 1.2).



Gambar 1.2 Perkembangan Badan Layanan Umum (BLU)

Sumber: Direktorat PPK BLU Ditjen Perbendaharaan 2020

Kontribusi BLU terhadap pendapatan APBN terus meningkat dari tahun ke tahun sehingga dapat memperkuat *fiscal sustainability* (Gambar 1.3). Hal ini tercermin dari meningkatnya pendapatan BLU yang dicatat pada Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dimana PNBP merupakan salah satu unsur pendapatan APBN. Dampak positif yang ditimbulkan adalah bahwa ketergantungan pendanaan BLU yang berasal dari Rupiah Murni (APBN) semakin berkurang, karena BLU mampu mendanai kegiatannya sendiri kecuali beban gaji pegawai PNS dan belanja modal yang disebut sebagai kemandirian BLU. Pada tahun 2025, direncanakan 30 dari 243 Satker BLU akan menjadi mandiri. Hal tersebut akan berdampak terhadap melebarnya *fiscal space* di APBN sehingga dapat dialokasikan untuk pendanaan lainnya (Direktur PPPK BLU Kemenkeu pada Bimtek; 2019).



Gambar 1.3 Fiscal Sustainability

Sumber: Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2005-2018 (diolah)

Sesuai data diatas bahwa BLU dikelola secara profesional, efisien, efektif, serta memberdayakan fungsi dan meningkatkan kemandirian dengan menganut prinsip efisiensi dan produktivitas seperti korporasi dalam usahanya meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Hal tersebut diharapkan dapat menjadi katalisator bagi BLU dalam berkontribusi bagi kesinambungan fiskal dan perekonomian nasional serta mencapai tujuan bernegara yakni meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No 129/PMK.05/2020 *Good* Badan Layanan Umum *Governance* adalah suatu sistem yang dirancang untuk mengarahkan pengelolaan BLU berdasarkan prinsip-prinsip transparansi, kemandirian, akuntabilitas, pertanggungjawaban, dan kewajaran, untuk pencapaian penyelenggaraan kegiatan BLU yang memperhatikan kepentingan setiap pihak yang terkait dalam penyelenggaraan kegiatan BLU, berlandaskan peraturan perundang-undangan dan praktik bisnis yang sehat. Penerapan prinsip-prinsip tata kelola yang baik pada BLU, bertujuan untuk i) mengoptimalkan nilai BLU agar dapat meningkatkan layanan kepada masyarakat; ii) mendorong agar Dewan Pengawas dan Pejabat Pengelola BLU serta jajaran di bawahnya dalam membuat keputusan dan menjalankan tindakan dilandasi nilai moral yang tinggi dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; iii) mendorong pengelolaan BLU secara profesional, efisien, dan efektif, serta memberdayakan fungsi dan meningkatkan kemandirian Dewan Pengawas dan Pejabat Pengelola BLU; iv) meningkatkan legitimasi BLU yang dikelola secara terbuka, adil, dan dapat dipertanggungjawabkan atas mandat yang diberikan Pemerintah; v) mewujudkan BLU yang lebih sehat, dapat diandalkan, amanah, dan kompetitif; dan vi) meningkatkan kontribusi BLU dalam kesinambungan fiskal dan perekonomian nasional.

Seperti dijelaskan pada Peraturan Menteri Keuangan No 129/PMK.05/2020 pasal 4 ayat 10 bahwa dalam rangka mewujudkan konsep bisnis yang sehat, BLU harus senantiasa meningkatkan efisiensi dan produktivitas yaitu berupa kewenangan merencanakan dan menetapkan kebutuhan sumber daya yang dibutuhkan. Efisiensi pada bidang anggaran paling sedikit meliputi kebijakan untuk mengoptimalkan belanja dibandingkan dengan output layanan, proporsi pendapatan operasional dan belanja operasional dan proporsi per jenis belanja. Efisiensi BLU pada bidang lainnya meliputi bidang keuangan, akuntansi, operasional, sumber daya manusia, pemasaran, teknologi informasi, dan kegiatan lainnya. Prinsip efisiensi pada badan layanan umum dilaksanakan dalam rangka mencapai tujuan sistem pengendalian internal pada BLU. Efisiensi belanja BLU menggambarkan jumlah rasio Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) yakni pendapatan yang diperoleh atas imbalan barang atau jasa yang diserahkan kepada masyarakat tidak termasuk pendapatan dari APBN dibandingkan dengan biaya operasional yang meliputi seluruh biaya yang dibutuhkan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan sumber pembiayaan berasal dari non APBN.

Pada acara Rapat Koordinasi Nasional Badan Layanan Umum (Rakornas BLU) yang digelar Direktorat Jenderal Perbendaharaan (DJPb) Kementerian Keuangan 26 Februari 2019, Menteri Keuangan Sri Mulyani mengatakan bahwa BLU merupakan entitas yang berorientasi kepada pelayanan masyarakat, bukan untuk mencari keuntungan. Namun, BLU juga harus mampu memiliki perilaku layaknya korporat terutama dalam hal tata kelola, efisiensi, dan akuntabilitas agar pelayanannya dapat terus berkelanjutan. Tujuan dibentuknya BLU adalah memberikan pelayanan semaksimal dan sebaik mungkin dengan basis efisiensi biaya, waktu dan proses bisnis. Menurut Dirjen Perbendaharaan Kemenkeu pada

acara yang sama mengatakan bahwa efisiensi pelayanan BLU dapat meningkatkan penerimaan satker BLU yang kemudian menjadi bentuk kontribusi terhadap Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP). Jika operasional satker BLU lebih efisien maka pendapatan BLU dapat dipakai kembali untuk layanan masing-masing BLU termasuk untuk meningkatkan remunerasinya.

Pollit and Talbot (2004) keberadaan agensi telah menciptakan penghematan, meningkatkan kinerja dan mengurangi beban pemerintah. Namun agensi juga memiliki beragam tujuan serta belum mendorong pemisahan yang jelas antara kebijakan dan implementasi. Masih tingginya tingkat ketergantungan yang tinggi dibandingkan dengan perubahan dramatis yang dihasilkan. Sehingga keberadaan *agencification* masih dapat merusak koordinasi kebijakan pada level pusat, peningkatan asimetri informasi dan pengaruh birokrasi pemangku kepentingan.

Beberapa studi empiris di bawah ini menemukan hubungan tidak signifikan atas penyelenggaraan bentuk agensifikasi dengan efisiensi dan kinerja agensi. Overman and Van Thiel (2016) mengenai studi perbandingan yang dilakukan pada 20 negara mengenai implementasi agensifikasi dan hubungannya dengan kinerja pemerintah yang diuji pada tingkat makro dengan menggunakan berbagai indikator dan variabel. Ditemukan secara keseluruhan efek negatif dari agensifikasi pada output sektor publik dan efisiensi. Hal ini membantah klaim ekonom tentang pentingnya agensifikasi.

Choi (2015) bahwa BLU belum efektif dilaksanakan di Indonesia, serupa dengan reformasi sektor publik gaya NPM lainnya di Indonesia, bahwa sistem *Public Service Agency (PSA)* atau BLU telah dikelola dengan salah. Terdapat beberapa faktor yang menghalangi PSA dijalankan dan dioperasikan secara efektif di Indonesia, yaitu tata kelola PSA tidak terstruktur dengan kuat, kurangnya

pembagian peran dan tanggung jawab yang jelas antara Kementerian Keuangan (Kemenkeu), yang mengambil posisi teratas dalam tata kelola PSA, dan kementerian lini yang merupakan prinsipal langsung dari PSA. Peran dan tanggung jawab ini juga tidak dilaksanakan dengan baik. PSA dikritik karena kualitas layanannya tidak meningkat sebanyak peningkatan hak istimewa (Damhuri, 2011). Dengan kata lain, PSA telah melaksanakan kewenangan pengelolaan keuangan dan kepegawaiannya secara tidak hati-hati yang menyebabkan inefisiensi manajerial dan operasional. Terlepas dari kenyataan bahwa keberhasilan PSA ditentukan oleh mekanisme dimana kinerja PSA harus dikaitkan dengan *reward and punishment*, sistem penilaian kinerja di Indonesia belum terstruktur dengan kuat. Dengan demikian, sistem yang ada saat ini tidak memberikan motivasi yang cukup bagi PSA untuk meningkatkan kinerjanya.

Tata kelola PSA tidak terstruktur dengan kuat serta tidak jelas pembagian peran dan tanggung jawab antara Kementerian Keuangan, yang menempati posisi teratas dalam tata kelola PSA dan kementerian lini yang merupakan pelaku langsung dari PSA. Kemenkeu dan kementerian terkait dalam mengelola kinerja manajemen PSA, yang merupakan salah satu faktor kunci untuk menjamin keberhasilan PSA. Terlebih yang terjadi pada pemerintah Indonesia aparat yang bertanggung jawab untuk memantau dan mengevaluasi PSA tidak memiliki kapasitas yang diperlukan (Choi, 2015). Dinarjito (2017) bahwa dengan semakin meningkatnya jumlah BLU, maka akan semakin berat beban yang ditanggung APBN yang dimaknai dengan semakin besarnya jumlah Rupiah Murni yang harus dikeluarkan bagi pendanaan BLU.

Menurut Waluyo (2018) bahwa terjadi keseimbangan yang tidak stabil antara otonomi keuangan dan praktik pengendalian pada universitas berbentuk

Badan Layanan Umum (BLU) di Indonesia. Otonomi yang mendukung tagifikasi terutama dengan menyederhanakan prosedur keuangan dan pengendalian dipandang oleh pengelola universitas terlalu ditekankan dibandingkan dengan universitas negeri berbentuk non BLU. Terlepas dari keberhasilan dalam memperkenalkan suasana bisnis di dalam universitas bahwa birokrasi, pertanyaan tentang keseimbangan otonomi keuangan dan kontrol tetap berjalan. Jason Kuang 2009, mengungkapkan bahwa efektivitas akan optimal apabila terjadi kontrak antara manajemen dengan pembuat kebijakan.

Tuntutan masyarakat atas pelayanan kesehatan yang disediakan oleh pemerintah yakni dengan memberikan pelayanan kesehatan yang bermutu, biaya pelayanan kesehatan yang terjangkau, tenaga ahli yang profesional dan peralatan dengan teknologi yang canggih menjadi tantangan sekaligus masalah yang sulit dihadapi bagi Rumah Sakit Pemerintah (Priastuti, Masdjojo; 2017). Masalah terbesar yang dihadapi Rumah Sakit BLU adalah sebagai kepanjangan tangan pemerintah pada bidang kesehatan dengan menciptakan efisiensi tanpa mencari keuntungan namun dapat memenuhi kebutuhan masyarakat secara maksimal.

Paparan diatas mengungkapkan mengenai terdapat perbedaan hasil penelitian (*research gap*) mengenai kinerja badan layanan umum yakni pentingnya keberadaan agensi telah menciptakan penghematan, meningkatkan kinerja dan mengurangi beban pemerintah sementara penelitian lainnya menemukan hubungan tidak signifikan atas penyelenggaraan bentuk agensifikasi dengan efisiensi dan kinerja agensi.

Disamping *research gap*, paparan dibawah ini juga menemukan fenomena bisnis realita di lapangan atas efisiensi belanja BLU sebagai penyedia pelayanan publik yang bernilai *value for money* serta sebagai agen dalam menjalankan fungsi

pelayanan yang *outputnya* dapat bersaing dengan sektor bisnis sehingga pelayanan yang dihasilkan lebih berkualitas dan biaya yang dikeluarkan menjadi lebih efisien.

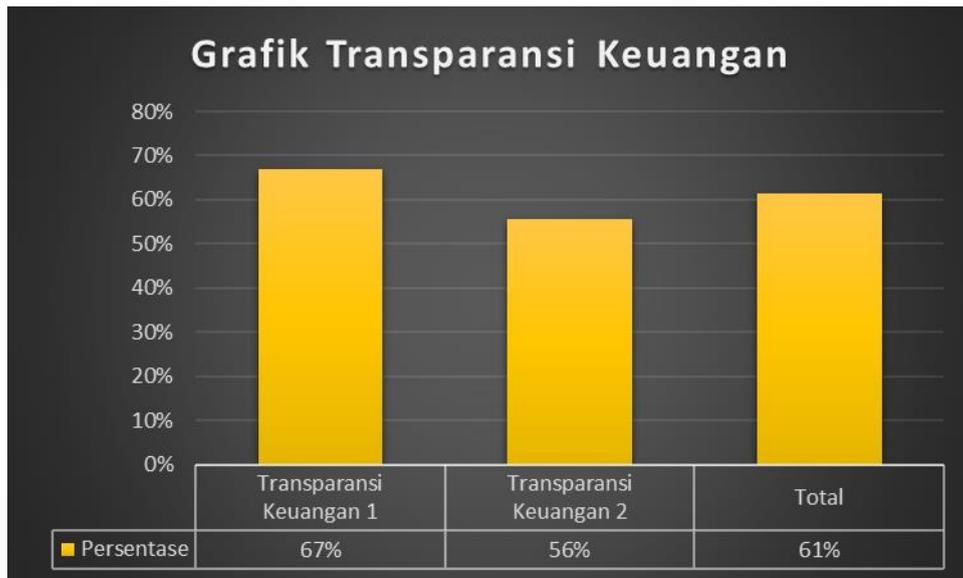
Presiden Joko Widodo pada saat membuka Rapat Koordinasi Penetapan dan Penyerahan Apresiasi Badan Layanan Umum (BLU) Tahun 2016 mengatakan bahwa faktanya di lapangan mengatakan kinerja BLU selama ini masih jauh dari harapan lantaran belum melayani masyarakat dengan baik bahwa pelayanan di instansi pemerintah identik dengan kurang cepat atau lambat dan berbelit-belit. Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati (2019) menyebutkan bahwa pengelolaan aset BLU hingga kini masih belum optimal. Hal ini seharusnya mendorong terjadinya kolaborasi antar BLU, misalnya dengan saling meminjamkan asetnya. Tujuannya adalah agar aset yang dikelolanya menjadi lebih produktif namun bukan untuk mencari keuntungan, tetapi untuk produktifitas BLU.

Permasalahan tata kelola dan evaluasi kinerja pada BLU tahun 2021 yang dikemukakan oleh Pusat Kajian Anggaran DPR RI bahwa masih kurangnya optimalisasi saldo kas yakni ditandai dengan masih banyaknya BLU yang menempatkan *idle cash* di rekening giro serta belum adanya mekanisme *beauty contest* dalam pemilihan bank mitra; kurangnya paradigma bisnis BLU yang masih berfokus kepada layanan utama; fungsi Satuan Pengawas Internal pada BLU yang belum optimal, adanya permasalahan dalam tata kelola Sumber Daya Manusia (SDM) BLU, dan kendala dalam optimalisasi aset tetap. Hal tersebut yang menjadikan kendala atas belum optimalnya efisiensi atas belanja BLU.

Rata-rata porsi pendapatan BLU saat ini telah mencapai 70% dari kebutuhan belanja BLU, lebih tinggi apabila dibandingkan dengan awal BLU

diperkenalkan. Pertama kali BLU menggantikan peran Perjan, porsi pendapatan BLU masih berada pada kisaran 50% dari kebutuhan belanja BLU. Peningkatan porsi pendapatan tersebut didorong dari optimalisasi pendapatan BLU termasuk yang berasal dari penggunaan aset maupun pendapatan dari pengelolaan kas pada BLU. Meningkatnya porsi pendapatan BLU dalam membiayai layanan yang diberikan dapat diartikan pula bahwa BLU mampu memberikan layanan yang lebih tanpa menambah alokasi anggaran yang bersumber dari rupiah murni APBN (CNBC Indonesia,2021).

Fenomena bisnis yang terjadi pada penelitian ini bahwa rumah sakit BLU yang memiliki efisiensi belanja tinggi tidak selalu melakukan transparansi keuangan, demikian pula sebaliknya. Hal serupa juga ditemukan pada rumah sakit BLU yang diklaim mempunyai tata kelola yang baik kurang melakukan efisiensi belanja dan transparansi keuangan. Hasil penelitian ini bahwa transparansi keuangan pada satker BLU kesehatan di Indonesia baru tercapai 61 % pada gambar 1.4, mempunyai makna bahwa belum sepenuhnya transparansi keuangan dapat terwujud. Tujuan tercapainya transparansi keuangan yang berkualitas bagi pemangku kepentingan adalah bahwa indikator transparansi pemerintah merefleksikan tingkat kredibilitas bagi masyarakat, investor, parlemen, dan pemeriksa eksternal (De Renzio, Andrews & Mills, 2011; Herawaty & Hoque, 2007).



Gambar 1.4 Grafik Transparansi Keuangan

Sumber : Data hasil penelitian (diolah 2021)

Selain hal tersebut diatas, penelitian ini juga menemukan bahwa Rumah Sakit yang mempunyai kategori sangat mandiri hanya 40,43 % (gambar 1.5) dari total seluruh rumah sakit BLU dimana angka tersebut adalah kemandirian fiskal yang didapatkan perbandingan antara pendanaan APBN yang diberikan oleh pemerintah dengan pendapatan negara bukan pajak (PNBP) yang diperoleh satker BLU kesehatan secara mandiri. Belum tercapainya setengah dari total rumah sakit BLU yang memperoleh rasio kemandirian berarti bahwa masih bergantungnya operasional satker BLU kesehatan kepada pendanaan APBN dan efisiensi belanja belum berhasil diwujudkan.



Gambar 1.5 Grafik Kemandirian Fiskal

Sumber : Data hasil penelitian (diolah 2021)

Realitas empiris lainnya atas fenomena bisnis yang ditemukan pada penelitian ini bahwa satker BLU kesehatan yang sudah dalam kategori efisien sebanyak 75,53% dan yang belum dalam kategori efisien sebesar 15,96% pada gambar 1.6. Adapun efisiensi yang dimaksud adalah penggambaran rasio Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) yakni pendapatan yang diperoleh atas imbalan barang atau jasa yang tidak termasuk pendapatan dari APBN dibandingkan dengan biaya operasional yang meliputi seluruh biaya yang dibutuhkan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan sumber pembiayaan berasal dari non APBN. Masih terdapatnya satker BLU kesehatan dalam kondisi inefisien akan berdampak kepada besarnya alokasi APBN yang harus ditanggung pemerintah. Efisiensi yang dilakukan oleh BLU pada prinsipnya tidak diperkenankan untuk menghilangkan unsur sosial yang merupakan fungsi utama BLU. Keseimbangan fungsi alokasi pada sebuah negara dalam memberikan

pelayanan yang maksimal kepada masyarakat disertai dengan efisiensi belanja merupakan keunikan tersendiri bagi satker BLU.



Gambar 1.6 Grafik Efisiensi Belanja

Sumber : Data hasil penelitian (diolah 2021)

Berdasarkan temuan penelitian di lapangan yang dilakukan oleh Waluyo (2014) atas Satker BLU di Indonesia. Pertama, bahwa dalam implementasi PPK BLU sering terjadi tarik menarik kepentingan antar pelaku kebijakan yaitu Kementerian Keuangan, Kementerian Teknis, dan Satker BLU; permasalahan ini terjadi pada masa transisi, pemanfaatan idle cash, remunerasi, dan pengukuran kinerja. Kedua, hasil kajian terkait dengan konten PPK BLU yang kurang memperhatikan prinsip fleksibilitas dan kemudahan bagi BLU; permasalahan ini terkait dengan tarif layanan dan pencatatan saldo kas BLU di KPPN. Ketiga, hasil kajian terkait dengan lingkungan pemerintahan yang menunjukkan kuatnya kultur birokrasi dalam pengelolaan keuangan dan secara konsisten melaksanakan prosedur keuangan dengan rujukan pada peraturan yang berlaku umum bagi satuan kerja instansi pemerintah; permasalahan ini terkait dengan standar biaya dan pencatatan pendapatan dalam bentuk barang.

Transparansi keuangan dijadikan sebagai variabel mediasi pada penelitian ini dengan alasan bahwa diantara berbagai macam pilar *Good Public Governance*, transparansi merupakan salah satu pilar yang penting bagi pemerintah dan publik karena perannya sebagai prasyarat dan pelengkap bagi penegakkan pilar lainnya yakni penegakan pilar transparansi, akuntabilitas, keadilan, partisipatif, efektivitas dan efisiensi OECD (2011);Ball (2012) dan Florini (2002).Transparansi keuangan publik dalam memodernisasi manajemen keuangan dan akuntansi meliputi penerapan pelaporan akuntansi akrual dan penganggaran berbasis kinerja. Sistem akrual memiliki kompatibilitas dengan sistem pengukuran kinerja. Penganggaran berbasis kinerja menyediakan informasi alokasi sumber daya yang lebih lengkap dalam pengambilan keputusan. Informasi input, output, penentuan harga layanan (*pricing*), dan outcome yang diharapkan membutuhkan pengelolaan aset dan liabilitas yang presisi (Hoque, 2001). Tujuan tercapainya transparansi keuangan yang berkualitas mendukung tujuan *Public Financial Management* yakni terciptanya disiplin anggaran, ketepatan alokasi dan prioritas sumber daya publik serta efektif-efisiennya pemberian layanan publik.

Penelitian ini secara komprehensif memotret mekanisme *BLU Governance* yang dimulai dari proses perencanaan dan penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan dan pertanggung jawaban yang diproksi dengan variabel eksogen yaitu terdiri atas analisis rencana bisnis anggaran,penerapan akuntansi berbasis akrual,size BLU,kemandirian fiscal serta efektivitas dewan pengawas.

Menurut konsep *Public Financial Management* (PFM) bahwa anggaran operasional harus dikelola secara efektif dan efisien yang mengacu kepada *Perfomanced Based Budgeting* yang merupakan mekanisme dalam memperkuat kaitan antara dana yang disediakan untuk entitas sektor publik dengan *outcome*

atau *output* entitas melalui penggunaan informasi kinerja formal dalam pengambilan keputusan alokasi sumberdaya menurut Robinson dan Brumby (2005). Dalam menyusun suatu Rencana Kerja dan Anggaran BLU harus menerapkan anggaran berbasis kinerja (*Performanced Based Budgeting*). Rencana Bisnis Anggaran (RBA) merupakan refleksi program dan kegiatan dari kementerian negara/lembaga. Satker BLU merupakan bagian dari kementerian negara/lembaga sehingga RBA satker BLU adalah bagian yang tak terpisahkan dari Rencana Kerja Anggaran K/L (PMK 129/05/2020). Penganggaran berbasis kinerja menyediakan informasi alokasi sumber daya yang lebih lengkap dalam pengambilan keputusan. Informasi *input, output*, penentuan harga layanan (*pricing*), dan *outcome* yang diharapkan membutuhkan pengelolaan aset dan liabilitas yang presisi (Hoque, 2001). Rencana Bisnis Anggaran yang didasarkan kepada konsep *Performanced Based Budgeting* menggambarkan proses penyusunan anggaran disusun berdasarkan kinerja yang telah dicapai. Jika transparansi keuangan atas penyusunan anggaran dapat terwujud maka akan tercipta disiplin anggaran, ketepatan alokasi anggaran yang berakibat kepada efisiensi belanja pada satker.

Dalam konteks pembangunan ekonomi berkelanjutan, praktik pengelolaan keuangan publik (PFM) yang didasari pada filosofi NPM yaitu akuntansi akrual dan audit sektor publik, bertujuan untuk menekan inefisiensi pencapaian indikator pembangunan ekonomi masyarakat. Studi Lampe, Hilgers, & Ihl (2015) menemukan bahwa praktik transparansi dan akuntabilitas berupa akrual di pemerintah lokal memberi pengaruh positif pada penghematan biaya pelayanan. Menurut Terkper dalam IMF *Working Paper* (2008) bahwa badan semi otonom (BLU) seharusnya membuat pencatatan sesuai standar akuntansi agar negara dapat memotret kewajiban akuntansi dan fiscal dengan tingkat akurasi

yang baik. Brown, A., Fishenden, J., Thompson, M. (2014) menemukan bahwa praktik keberlangsungan *system hybrid* atau agensifikasi dalam rangka menuju *accounting sustainability* sangat tergantung kepada keinginan pemerintah lokal dalam meningkatkan pelayanan kepada masyarakatnya. Temuan tersebut mendokumentasikan bahwa metode akrual mendorong pemanfaatan teknik manajerial keuangan publik pada level yang lebih tinggi. Sependapat dengan konsep Robinson (1998), kelengkapan pencatatan akrual memperbaiki perilaku manajer dalam mengalokasikan biaya pelayanan secara penuh untuk merealisasikan target-target kinerja antara lain di bidang kesehatan dan pendidikan dengan tetap memperhatikan efisiensi biaya. Overman & Thiel (2015) menyatakan bahwa bentuk pengelolaan agensifikasi akan menaikkan kinerja pemerintah secara makro hal ini disebabkan karena konsep *value for money* dapat diwujudkan yang tergambar dari peningkatan *output* pemerintah. Selanjutnya, jika dikaitkan dengan konsekuensi penerapan basis akrual, dapat mewujudkan transparansi keuangan publik sehingga dapat dianalisis melalui efisiensi belanja BLU sebagai penyedia layanan publik yang bernilai *value for money*.

Beberapa penelitian menemukan efek positif size BLU pada *otonomi de facto* lembaga, karena lembaga yang lebih besar memiliki lebih banyak sumber daya dalam melaksanakan tugasnya (Verhoest et al. 2010; Egeberg dan Trondal 2009, Hawkins dan Jacoby 2006). Namun, studi empiris lain menemukan hubungan negatif antara size agensi dan otonomi (Bach 2010, agensi Jerman). Dalam Verhoest (2017), agensi dapat memiliki sistem keuangan dan kebijakan personalia yang berbeda sesuai dengan derajat otonomi keuangan, personalia dan manajemen yang juga berbeda untuk setiap agensi. Besarnya ukuran BLU sangat mempengaruhi terciptanya transparansi keuangan, bahwa semakin besar sumber daya satker BLU maka akan lebih mudah didapatkan akses data yang mendukung

transparansi keuangan. Dampak lebih lanjut terciptanya transparansi keuangan adalah menciptakan efisiensi belanja karena satker BLU dengan ukuran yang besar mempunyai SDM yang mampu melakukan proses pencatatan yang rumit dan akurat.

Penelitian kemandirian fiskal BLU yang dilakukan oleh Pollitt dan Bouckaert (2004); Pollitt dan Talbot (2004) bahwa agensi seringkali berakhir tidak hanya tunduk kepada kendali strategis yang biasanya ditentukan oleh target kinerja dan kendali anggaran garis bawah, tetapi agensi seringkali menderita intervensi sehari-hari oleh para menteri dan pejabat departemen. Agensi juga beroperasi dalam bayang-bayang potensi reorganisasi oleh departemen mereka. Seiring dengan berkembangnya pengetahuan seputar agensifikasi, prinsip-prinsip umum ini diperdebatkan realitas empiris di berbagai negara dan kesulitan aktual untuk menyeimbangkan otonomi dan kontrol politik (Christensen & Laegreid, 2007). Pemerintah telah mengumpulkan beberapa bukti untuk melakukan analisis biaya-manfaat dari reformasi mereka, sementara para peneliti berusaha untuk menunjukkan hasil komparatif lintas negara, meskipun seringkali menghadapi masalah penting keterbatasan metodologis (Cingolani, Fazekas 2018). Sementara dalam beberapa pengertian yang lebih jauh, agensi secara keseluruhan masih relatif mudah dijangkau dari departemen dan menteri, meskipun staf pada beberapa badan dapat melawan kendali ini dengan pada bidang kebijakan kemandirian fiskal. Konsep NPM didasarkan untuk menjelaskan variable kemandirian fiskal, transparansi keuangan dan efisiensi belanja. Mengubah cara dan model birokrasi publik dari model tradisional kepada cara dan model bisnis *private* sesuai dengan perkembangan pasar (Christopher Hood, 1993)

Dewan pengawas BLU memiliki peran yang sangat penting dalam memberikan masukan dan fungsi kontrol kepada satker BLU. Akuntabilitas publik *autonomous agency* yang direfleksikan oleh slogan *let the managers manage* dengan mengembangkan *system control* atas keuangan dan audit untuk aktivitas operasional sehingga mampu menentukan tingkat akuntabilitas (Bouckaert G and Peters, 2004). Model otonomi birokrasi yang lebih tinggi untuk bidang kebijakan tertentu telah diperjuangkan di bawah harapan teoritis bahwa kebijaksanaan manajerial yang lebih besar, ditambah dengan akuntabilitas pemerintah pusat yang lebih ketat dan hasil pengendalian akan meminimalkan bahaya moral dan masalah seleksi yang merugikan di sektor publik. Perubahan ganda ini akan mengubah pembuatan kebijakan menjadi lebih efisien dan tidak terlalu dipolitisasi (G. Hood, 1991, Osborne & Gaebler, 1992).

Penelitian ini mengkaji pentingnya *Good BLU Governance* pada bidang kesehatan serta dampaknya terhadap transparansi keuangan dan efisiensi belanja. Berdasarkan keterangan Menkeu pada Rapat Koordinasi BLU bidang kesehatan tahun 2017, BLU bidang kesehatan sebagai pengawal program Jaminan Kesejahteraan Nasional (JKN) dan penggerak kemandirian fiskal. JKN diwujudkan melalui meningkatkan kinerja layanan dengan berorientasi kepada kepuasan masyarakat, sementara sebagai penggerak kemandirian fiskal dilakukan dengan cara meningkatkan efektivitas dan efisiensi BLU.

Pernyataan Direktur PPK BLU (Gambar 1.7) pada acara Bimtek Pengelolaan Keuangan BLU Bidang Kesehatan 2019, dinyatakan bahwa kontribusi BLU pada bidang kesehatan bahwa jumlah Rumah Sakit (RS) BLU hanya 38,7% dari seluruh RS yang ada, namun mampu melayani pasien sebesar 58,62% dari seluruh pasien RS di Indonesia, dimana 6,04% dari biaya total merupakan subsidi untuk

pasien tidak mampu. Jumlah dokter visit di RS BLU juga terus mengalami peningkatan. Berdasarkan data tersebut juga bahwa status RS BLU 100 % nya adalah RS terakreditasi nasional serta 13 RS BLU telah terakreditasi internasional. Dari total 109 RS BLU / BLUD sejumlah 105 nya adalah RS yang diperuntukkan untuk Pendidikan. Pada acara yang sama mengutip pernyataan Inspektur Jendral Kemenkeu adalah bahwa BLU bidang kesehatan dapat menjadi *vehicle* program pemerintah sekaligus alat fiskal yang kontribusinya diharapkan dapat mendukung Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) bidang kesehatan dengan cara sebagai pengawal program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) yaitu permasalahan pada tingginya angka kematian ibu dan bayi, prevelansi stunting pada balita, insidensi tuberculosis, prevalensi merokok dan prevalensi obesitas.

Gambar 1.7 Kontribusi BLU pada bidang kesehatan



Sumber: Direktorat PPK BLU Kemenkeu

Terlepas dari pro dan kontra riset-riset terdahulu, bahwa BLU mempunyai peran yang besar dalam mendukung pertumbuhan ekonomi nasional, dimana layanan yang disediakan adalah bidang Kesehatan, bidang Pendidikan, bidang Informasi Teknologi dan lainnya yang merupakan tugas utama pemerintah. BLU memperoleh pendapatan berupa surplus yang langsung diolah kembali dimana tujuan utamanya bukan untuk memperoleh keuntungan, namun untuk melayani masyarakat secara maksimal. Sehingga tujuan dibentuknya BLU adalah dapat

mewujudkan mekanisme *good governance* pada lingkup BLU yang tercermin dari efektivitas dewan pengawas, dilaksanakannya peraturan pada kementerian teknis yang membawahi BLU dan pelaporan secara rutin oleh satker BLU kepada Kemenkeu. Hal tersebut disampaikan oleh Dirjen Perbendaharaan pada Webinar BLU 22 Oktober 2020.

Riset–riset mengenai agensi atau Badan Layanan Umum atau agensi di dunia masih sangat terbatas jumlahnya, baik yang bentuknya berupa *book chapter*, jurnal maupun PHD thesis (Waluyo,2020). Topik yang dibahas sebagian besar masih mengenai struktur organisasi dan sumber daya yang dimiliki (Overman et al., 2014 & Bach, 2014). Adapun riset agensi mengenai fleksibilitas keuangan dilaksanakan di negara-negara barat dilakukan oleh Barbieri et al., 2013; James et al, 2016; Pollitt et al., 2004; Smullen, 2004; Verhoest et al., 2010) (Overman et al., 2014 & Bach, 2014). Pollit (2005) menyatakan bahwa riset mengenai penelitian empiris komparatif pada beberapa negara mengenai hubungan praktik dengan kinerja pengelolaan agensifikasi yakni pengukuran kinerja yang terintegrasi dengan sistem manajemen utama seperti manajemen keuangan, manajemen sumber daya manusia, dan manajemen perencanaan yang diawasi oleh kementerian pengawas jumlahnya masih sangat terbatas. Hal tersebut direspon oleh Direktorat PPK BLU dengan aktif mengadakan sosialisasi mengenai BLU pada institusi pendidikan. Pada webinar yang dilaksanakan kerjasama dengan Universitas Nasional (2021) disampaikan oleh Direktur PPK BLU bahwa meskipun sudah 16 tahun BLU hadir di Indonesia, tingkat *awareness* publik akan hadirnya BLU masih kurang, meskipun layanan BLU sudah hampir dirasakan oleh seluruh lapisan masyarakat. Banyaknya keunikan dari BLU yang dapat dikaji dan didalami baik oleh akademisi maupun profesional untuk kemudian menjadi sarana perbaikan dalam kebijakan pengelolaan keuangan melalui pola BLU. Diharapkan

bahwa sinergi antara Direktorat PPK BLU dengan lembaga pendidikan dapat memacu peran aktif akademisi dan lembaga pendidikan untuk meneliti pola pengelolaan keuangan BLU serta dapat dijadikan partner diskusi regulator BLU dalam menyusun kebijakan pengelolaan keuangan BLU.

Sepanjang pengetahuan penulis, penelitian ini merupakan yang baru dicoba dilakukan secara menyeluruh dan komprehensif pada seluruh satuan kerja Badan Layanan Umum bidang kesehatan yang mempunyai karakteristik tertentu. Penelitian ini dilakukan dengan cara merumuskan model penelitian dan menggunakan metode pengukuran yang dapat menjelaskan permasalahan tata kelola BLU serta dampaknya terhadap transparansi keuangan dan implikasinya terhadap efisiensi belanja. Implementasi *Good BLU Governance* yang dilakukan oleh Direktorat PPK BLU digunakan dalam menjawab tantangan BLU pada masa datang yakni terwujudnya BLU *Policy Framework Strategic Plan 2021-2024* yang kemudian akan dijadikan sebagai salah satu alat pengukuran kinerja yang dipakai dalam menilai BLU *Maturity Rating Tools*, disampaikan oleh Direktur PPK BLU dalam acara International Webinar Kemenkeu 2020. Model yang dibangun pada penelitian ini adalah model kuantitatif *good governance* BLU bidang kesehatan yang terdiri atas analisis anggaran, penerapan akrual basis, size BLU, kemandirian fiskal serta efektivitas Dewan Pengawas terhadap transparansi keuangan yang dapat mewujudkan efisiensi belanja. Perumusan pengukuran yang penulis lakukan dengan cara melakukan operasionalisasi masing-masing indikator yang disesuaikan dengan pembobotan kemudian dilakukan analisis konten (*content analysis*) dengan menggunakan software *Smart PLS 3.3.7*.

1.2 Rumusan Masalah

Penelitian ini menitikberatkan atas pengujian empiris mengenai pengaruh *Good BLU Governance* yang diproksikan dengan analisis RBA, penerapan akrual basis, *size* BLU, kemandirian fiskal serta besarnya peran dewan pengawas sehingga dapat memberikan gambaran atas transparansi keuangan dan efisiensi belanja pemerintah. Alasan pemilihan bidang kesehatan karena merupakan salah satu dari Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) bidang kesehatan yang merupakan cerminan dari pengawal program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN).

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan di atas, rumusan masalah yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah Analisis Rencana Bisnis Anggaran berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU?
2. Apakah Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU?
3. Apakah *Size* berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU?
4. Apakah Kemandirian Fiskal berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi BLU?
5. Apakah Efektivitas Dewan Pengawas berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU?
6. Apakah Transparansi Keuangan berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja BLU?
7. Apakah Analisis Rencana Bisnis Anggaran berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan?
8. Apakah Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual berpengaruh positif terhadap

Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan?

9. Apakah *Size* BLU berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan?
10. Apakah Kemandirian Fiskal berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan?
11. Apakah Efektivitas Dewan Pengawas berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan?

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris berdasarkan hasil kajian dan temuan tentang :

1. Menganalisis Analisis RBA Terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU.
2. Menganalisis Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI Terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU.
3. Menganalisis *Size* Terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU.
4. Menganalisis Kemandirian Fiskal Terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU.
5. Menganalisis Efektivitas Dewan Pengawas Terhadap Transparansi Keuangan BLU dan Efisiensi Belanja BLU.
6. Menganalisis Transparansi Keuangan Terhadap Efisiensi Belanja BLU.
7. Menganalisis Analisis Rencana Bisnis Anggaran Terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan.
8. Menganalisis Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI Terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan
9. Menganalisis *Size* Terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi

Keuangan.

10. Menganalisis Kemandirian Fiskal Terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan.
11. Menganalisis Efektivitas Dewan Pengawas Terhadap Efisiensi Belanja BLU melalui Transparansi Keuangan.

1.4 Kegunaan Penelitian

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini menguji teori *Agency*, konsep *New Public Management* (NPM), konsep *Public Financial Management* (PFM) dan teori *Good Public Governance* yang diwakili oleh *Good BLU Governance* dengan proksi analisis anggaran, penerapan akrual basis, *size* BLU, kemandirian fiskal serta efektivitas Dewan Pengawas BLU bidang kesehatan. Pengujian ini menarik generalisasi terhadap perbaikan transparansi Badan Layanan Umum dan efisiensi belanja. Kegunaan penelitian ini untuk menjawab pertanyaan penelitian apakah sinyal transparansi yang merupakan konsekuensi dari modernisasi keuangan negara atas fungsi perencanaan anggaran berbasis kinerja, pelaksanaan dan kontroling dapat dijadikan pertimbangan untuk penghitungan efisiensi belanja dan menguji teori NPM bahwa pemerintah pusat memberikan pelayanan publik yang efisien (*value for money*).

1.4.2 Kegunaan Praktis

Pengujian empiris diatas membuktikan pentingnya *Good BLU Governance* yang diproksikan dengan penganggaran berbasis kinerja, penerapan akrual basis, *size* BLU, kemandirian fiskal serta besarnya peran dewan pengawas yang

diharapkan dapat memberikan gambaran mengenai transparansi keuangan dan efisiensi belanja. Penelitian ini diharapkan dapat menjelaskan potensi permasalahan tata kelola BLU pada level pemerintah pusat yaitu Direktorat PPK BLU, Kemenkeu yakni dengan menggunakan teori tata kelola publik (*Good Public Governance*). Penelitian ini juga menjawab tantangan fungsi keuangan negara di masa mendatang yakni efektivitas pengelolaan BLU dan pertimbangan pengambilan keputusan pemerintah pusat dalam menentukan kebijakan Good BLU Governance yang tercermin dari proses perencanaan, modernisasi system akuntansi dan penguatan efektivitas Dewan Pengawas.

1.5 Ruang Lingkup Penelitian

Ruang lingkup penelitian ini merupakan satuan kerja (Satker) Badan Layanan Umum (BLU) bidang kesehatan Rumah Sakit di Indonesia. Periode pengamatan tahun 2019 dengan alasan bahwa pada tahun tersebut terjadi peningkatan jumlah Satuan Kerja (Satker) biasa yang menggunakan Rupiah Murni (APBN) berubah pola pengelolaannya menjadi Satker BLU dibarengi dengan kesiapan sistem informasi yang dibangun oleh PPK BLU yakni BIOS (*BLU Integrated On Line System*).

1.6 Sistematika Penulisan

DISERTASI

HALAMAN PERSETUJUAN

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

PRAKATA

ABSTRAK

ABSTRACT

DAFTAR ISI

DAFTAR TABEL

DAFTAR GAMBAR

DAFTAR LAMPIRAN

BAB I

PENDAHULUAN

- 1.1 Latar Belakang
- 1.2 Rumusan Masalah
- 1.3 Tujuan Penelitian
- 1.4 Kegunaan Penelitian
 - 1.4.1 Kegunaan Teoritis
 - 1.4.2 Kegunaan Praktis
- 1.5 Ruang Lingkup Penelitian
- 1.6 Sistematika Penulisan

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

- 2.1. Tinjauan Teori dan Konsep
 - 2.1.1 Kerangka Teori Fungsi Pemerintah, Kebijakan Fiskal dan Keterkaitannya dengan Transparansi dan Efisiensi
 - 2.1.2 Teori yang Mendasari Praktik Akuntansi Sektor Publik
- 2.2 Tinjauan Empiris

BAB III

KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

- 3.1. Kerangka Konseptual
- 3.2. Kerangka Pemikiran
- 3.3. Pengembangan Hipotesis

BAB IV

METODE PENELITIAN

- 4.1. Rancangan Penelitian
- 4.2. Situs dan Waktu Penelitian
- 4.3. Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Keputusan
- 4.4. Jenis dan Sumber Data
- 4.5. Metode Pengumpulan Data
- 4.6. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional
 - 4.6.1. Variabel Exogenous

4.6.2. Pengujian Variabel Endogeneous

4.6.3. Definisi Operasional Variabel

4.7. Teknik Analisis Data

BAB V

HASIL PENELITIAN

5.1. Deskripsi Data

5.2. Deskripsi Variabel Penelitian

5.2.1. Deskripsi Variabel Analisis Rencana Bisnis Anggaran (RBA)

5.2.2. Deskripsi Variabel Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua

5.2.3. Deskripsi Variabel Size BLU

5.2.4. Deskripsi Variabel Kemandirian Fiskal

5.2.5. Deskripsi Variabel Efektivitas Dewan Pengawas

5.2.6. Deskripsi Variabel Transparansi Keuangan

5.2.7. Deskripsi Variabel Efisiensi Belanja

5.3. Statistik Deskriptif Analisis

5.3.1. Deskripsi Variabel Analisis Rencana Bisnis Anggaran

5.3.2. Deskripsi Variabel Penerapan Akuntansi Berbasis Akrua

5.3.3. Deskripsi Variabel Size BLU

5.3.4. Deskripsi Variabel Kemandirian Fiskal BLU

5.3.5. Deskripsi Variabel Efektivitas Dewan Pengawas

5.3.6. Deskripsi Variabel Transparansi Keuangan

5.3.7. Deskripsi Variabel Efisiensi Belanja

5.4. Analisis Pengujian Outer Model

5.4.2. Pengujian Signifikansi Weight

5.5. Analisis Pengujian Inner Model

5.5.1. Koefisien Determinasi R²

5.5.2. Pengujian Signifikansi / Kesesuaian Model (Goodness-of-Fit Model)

5.6.1. Pengujian Hipotesis Pengaruh Langsung

5.6.2. Pengujian Pengaruh Tidak Langsung

5.6.3. Pengujian Hipotesis Mediasi Efek

5.6.4. Pengujian Pengaruh Langsung, Pengaruh Tidak Langsung dan Total Efek

BAB VI

PEMBAHASAN DAN TEMUAN PENELITIAN

- 6.1. Pengaruh Analisis RBA Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan Efisiensi Belanja
- 6.2. Pengaruh Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI Terhadap Transparansi Keuangan BLU dan Efisiensi belanja.
- 6.3. Pengaruh Size Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan efisiensi belanja
- 6.4 Pengaruh Kemandirian Fiskal Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan efisiensi belanja
- 6.5 Efektivitas Dewan Pengawas Terhadap Tingkat Transparansi Keuangan BLU dan efisiensi belanja.
- 6.6 Pengaruh Transparansi Keuangan terhadap Efisiensi Belanja BLU99
- 6.7 Pengaruh Analisis RBA berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan
- 6.8 Pengaruh Akuntansi Berbasis AkruaI berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan
- 6.9 Pengaruh Size BLU berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan
- 6.10 Pengaruh Kemandirian Fiskal berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan
- 6.11 Pengaruh Efektivitas Dewan Pengawas berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

BAB VII

PENUTUP

- 7.1 Kesimpulan
- 7.2 Implikasi
 - 7.2.1 Implikasi Teoritis
 - 7.2.2 Implikasi Praktis
- 7.3 Keterbatasan Penelitian
- 7.4 Saran

DAFTAR PUSTAKA

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

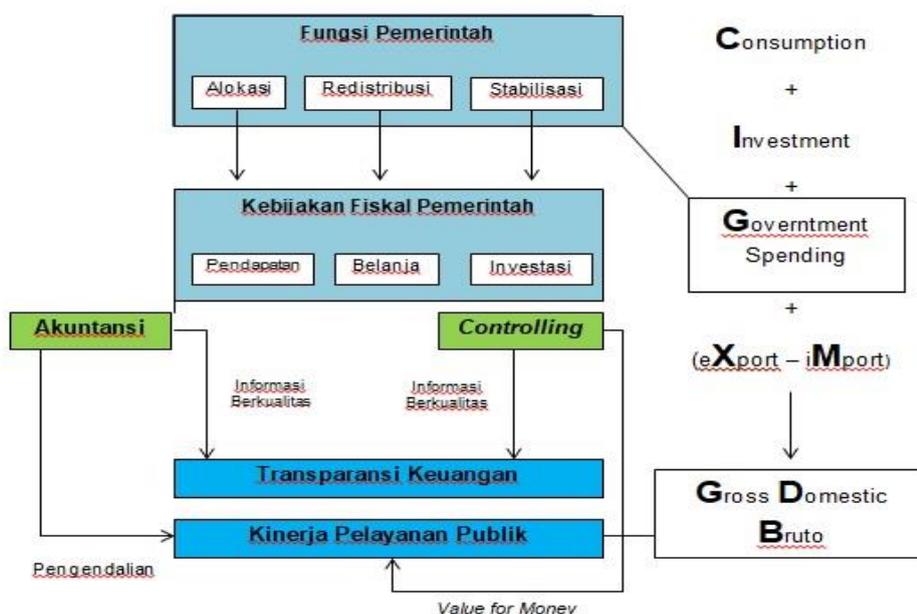
2.1. Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 Kerangka Teori Fungsi Pemerintah, Kebijakan Fiskal dan Keterkaitannya dengan Transparansi dan Efisiensi

Transaksi-transaksi keuangan pemerintah memiliki keterkaitan yang erat dengan fungsi dan kebijakan pemerintah. Fungsi utama pemerintah menurut Musgrave (1989) terdiri dari 3 (tiga), yaitu alokasi, redistribusi, dan stabilisasi (Afonso, Schuknecht, & Tanzi, 2005; Musgrave, 1989; Musgrave, Musgrave, & Bird, 1989). Fungsi alokasi merupakan pengelolaan sumber daya pemerintah dalam rangka penyediaan barang/jasa bagi publik yang tidak mampu disediakan oleh mekanisme pasar. Bentuk kebijakan alokasi diantaranya adalah belanja-belanja program subsidi, bantuan sosial, pelayanan pemerintahan di bidang hukum, keamanan, ketertiban, dan penyediaan infrastruktur.

Fungsi redistribusi pendapatan diselenggarakan pemerintah bertujuan untuk pemeratakan kesejahteraan akibat kesenjangan akses perekonomian antar individu dan kelompok masyarakat. Mekanisme pajak dan transfer pendapatan merupakan contoh dari kebijakan redistribusi. Sedangkan fungsi stabilisasi perekonomian, merupakan peran pemerintah untuk menjaga stabilitas dan mengendalikan indikator-indikator makro ekonomi jika diperlukan (*necessary and sufficient*). Fungsi tersebut merupakan respon pemerintah terhadap tingkat pertumbuhan ekonomi, pengangguran, konsumsi, dan produksi secara agregat bahkan guncangan ekonomi eksternal. Untuk menjalankan fungsi tersebut,

pemerintah melakukan serangkaian kebijakan-kebijakan pengelolaan pendapatan, belanja, investasi dan pendanaan untuk memengaruhi perekonomian yang disebut sebagai kebijakan fiskal (Gambar 2.1). Kerangka kebijakan fiskal mendesain tingkat pendapatan pajak, belanja, investasi pemerintah dan kebutuhan pendanaan (pinjaman) dengan tujuan mendorong ekspansi, menurunkan kontraksi, bahkan menahan netral laju pertumbuhan ekonomi. Kebijakan fiskal secara ekonomi berdampak diantaranya terhadap tingkat permintaan dan produktivitas agregat (*Produk Domestik Bruto* atau PDB), tabungan dan investasi publik, serta distribusi pendapatan. Secara akuntansi, kebijakan fiskal merupakan aktivitas ekonomi dengan berbagai skema transaksi keuangan dalam suatu periode anggaran (secara statistik keuangan disebut *flow*) yang memengaruhi posisi aset, liabilitas, dan ekuitas pemerintah (secara statistik keuangan disebut *stock*). Prosedur akuntansi memiliki peran penting dalam pengakuan, pengukuran, dan penyajian transaksi-transaksi keuangan pemerintah tersebut secara baku dan sistematis. Sehingga hal tersebut mendorong peningkatan kualitas informasi keuangan dan keterbukaan pengelolaan keuangan yang diistilahkan sebagai transparansi keuangan.



Gambar 2.1 Fungsi Pemerintah, Kebijakan Fiskal, Akuntansi dan Transparansi

Sumber: Musgrave (1989), diolah kembali oleh penulis

Informasi kebijakan fiskal pemerintah yang terbuka dan berkualitas memberikan manfaat bagi pengambilan keputusan. Kebijakan pemerintah yang terbuka merupakan indikator penyelenggaraan tata kelola publik yang baik. Selain itu bagi pemangku kepentingan (terutama pembayar pajak), kebijakan fiskal pemerintah dalam menyediakan layanan publik di berbagai bidang (misal: administrasi, pendidikan, kesehatan, infrastruktur, lingkungan, dan ekonomi) diharapkan memenuhi target kinerja direncanakan dan efisiensi (*value for money*).

Hubungan antara Fungsi Pemerintah dengan Badan Layanan Umum

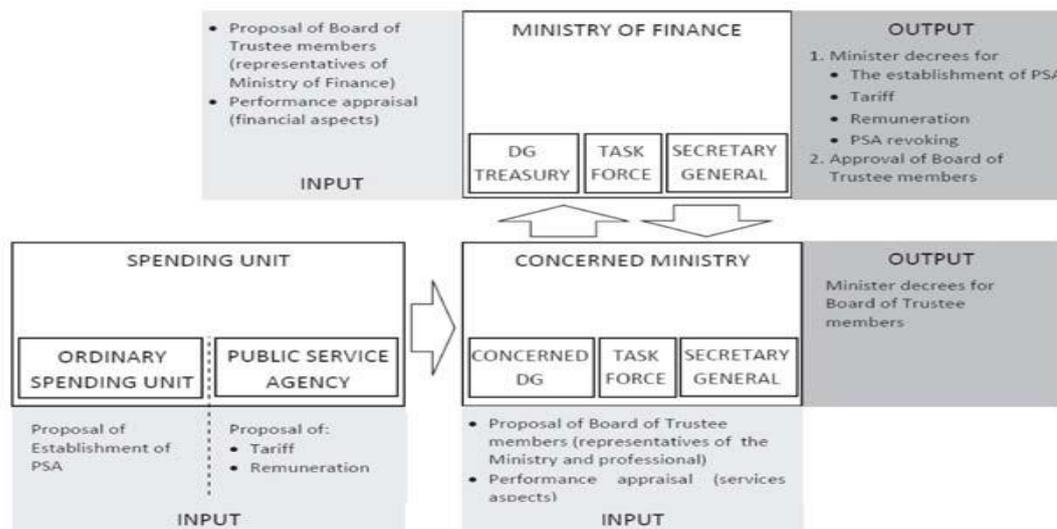
Mengacu kerangka pikir Musgrave et al. (1989), tugas pemerintah yang terdiri dari alokasi, distribusi, dan stabilitas dapat secara fit dilakukan melalui berbagai pilihan transaksi yang berkembang secara dinamis seperti halnya pada sektor privat. Fungsi alokasi dalam penyediaan infrastruktur oleh pemerintah tidak harus

diadakan melalui skema pendanaan untuk pengadaan (*public sector procurement*) dan kontrak konstruksi (*construction contract*) namun juga skema lain seperti Kemitraan Pemerintah Swasta atau *Public Private Partnership* (PPP) dan sewa guna usaha dengan hak opsi (*financial lease*) (Kartiko,2018). Berdasarkan kerangka pikiran Musgrave tersebut bahwa terjadi hubungan antara fungsi pemerintah yang menjadikan bentuk badan layanan umum sebagai bentuk pelayanan terhadap publik.

Menurut Fay dan Rodgers (2008) *mandatory spending programs are those where the federal government is obligated to provide funds for an expense* dengan kata lain bahwa program yang wajib untuk didanai oleh pemerintah dalam bentuk belanja. Artinya bahwa dengan semakin banyak jumlah BLU maka semakin besar pendanaan yang harus dialokasikan pemerintah untuk memenuhi kewajiban wajibnya atas fungsi alokasi. Hal inilah yang disebut sebagai dampak fiskal yakni dana yang harus disediakan oleh Pemerintah melalui APBN sebagai akibat dari suatu kegiatan (Dinarjito,2017).

Fungsi alokasi berdasarkan kerangka pikir Musgrave et al (1989) juga sangat terkait dengan konsep earmarking yang digunakan untuk memenuhi barang/jasa tersebut. *Earmarking is the term given to the practice of assigning revenues from specific taxes or groups of taxes to certain government activities which may be broadly or narrowly defined* (McCleary dan Tobon 1990) bahwa konsep *earnmaking* di Indonesia dianalogikan dengan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) yang dialokasikan pemerintah dalam membiayai belanja Satker BLU.

Berikut gambar adalah penjelasan tata kelola Badan Layanan Umum di



Indonesia:

Gambar 2.2 Tata Kelola BLU di Indonesia PSA Governance in Indonesia

Sumber: Kementerian Keuangan Republik Indonesia

Kemenkeu bersama dengan jajaran kementerian merupakan salah satu pilar inti dalam tata kelola BLU. Pada proses input, satker BLU menyampaikan tarif layanan dan remunerasi. Satker BLU bertanggung jawab terhadap Kemenkeu dan Kementerian yang membawahi. Penilaian kinerja satker BLU sudah dimulai sejak tahun 2012 yang dilakukan melalui dua garis penilaian yakni penilaian kinerja dilakukan oleh kementerian lini untuk aspek teknis sebesar 70 % serta penilaian aspek keuangan dilakukan oleh Kemenkeu sebesar 30 %. Hasil *review* yang dilakukan kementerian lini akan dilaporkan kepada Kementerian Keuangan untuk dilakukan tinjauan dan penilaian akhir.

2.1.2 Teori yang Mendasari Praktik Akuntansi Sektor Publik

Konsep *New Public Management* (NPM) dipandang sebagai sebuah konsep baru dengan menghilangkan monopoli pelayanan yang tidak efisien oleh instansi

dan pejabat-pejabat pemerintah. Chistopher Hood menyatakan bahwa NPM mengubah cara dan model birokrasi-publik dari model tradisional kepada cara dan model bisnis *private* sesuai dengan perkembangan pasar (Chistopher Hood,1991).

Konsep ini dilator belakangi oleh dominasi peran pemerintah di negara maju dalam menyediakan layanan publik kepada masyarakat. (Myles & Quadagno, 1987). Namun demikian, seiring perjalanan waktu, kondisi keuangan negara tidak selalu menunjukkan kondisi yang memadai untuk memenuhi tujuan tersebut. Tidak terkendalinya defisit keuangan pemerintah dan membengkaknya hutang pemerintah disebabkan oleh berbagai biaya intervensi pemerintah melalui kebijakan fiskal dan moneter pada level makro (Mascarenhas,1993). Pada bidang mikro dilakukan reformasi pengelolaan sektor publik yaitu *Public Financial Management*. Reformasi NPM terdiri dari lima aspek yang meliputi:

1. Sistem manajemen berorientasi pasar;
2. Penganggaran;
3. Manajemen kinerja;
4. Pelaporan keuangan pemerintah; dan
5. Audit sektor publik.

Reformasi sektor publik di Indonesia selama periode akhir 1990-an hingga 2015 adalah mengembangkan sistem manajemen yang berorientasi pasar. Pemerintah Indonesia mengadopsi sistem ini dengan memperkenalkan Peraturan Pemerintah Pengelolaan Keuangan untuk Penyedia Layanan Umum No. 23/2005. Peraturan tersebut merinci ketentuan dalam Undang-Undang Perbendaharaan Negara No. 1/2004, yang menyatakan bahwa Penyedia Jasa Umum yakni Badan Layanan Umum adalah instansi pemerintah yang menyediakan barang atau jasa

berdasarkan produktivitas dan efisiensi, serta tidak mencari keuntungan. Menurut peraturan tersebut, bahwa penyedia layanan umum harus diberikan fleksibilitas dalam menerapkan praktik bisnis pada instansi pemerintah. Peraturan ini dimaksudkan untuk memberikan kesempatan untuk bersaing di antara penyedia layanan, baik organisasi swasta maupun publik. Sistem berorientasi pasar dikonstruksi berdasarkan doktrin bahwa mekanisme pasar akan memaksa organisasi layanan publik untuk fokus terhadap efisiensi, efektivitas, dan kualitas layanan. Sistem ini memandang organisasi sektor publik sebagai penjual, dan warga negara sebagai pelanggan. Dalam sistem pasar, untuk mendapatkan layanan tertentu, warga negara harus mencairkan uang. Di sisi lain, penyedia layanan publik harus menetapkan harga dan kualitas yang tepat untuk layanan yang mereka berikan.

Osborne dan Gaebler (1992) menggambarkan empat jenis kompetisi yang diterapkan di seluruh USA yakni:

1. Persaingan antara sektor publik dan perusahaan swasta dalam penyediaan layanan;
2. Persaingan di antara perusahaan swasta dalam menjual barang dan jasa kepada pemerintah dan sektor publik lainnya;
3. Persaingan antar lembaga pelayanan publik dalam memberikan pelayanan bagi masyarakat; dan
4. Persaingan antara penyedia instansi pemerintah dalam menyediakan barang dan jasa bagi instansi pemerintah lainnya.

Untuk merangsang persaingan di antara penyedia layanan publik, lembaga pemerintah seharusnya diperlakukan sebagai bisnis independen meskipun masih dimiliki pemerintah. Organisasi tersebut disebut sebagai *quasi-autonomous*

organisasi non-pemerintah atau *quangos*. Organisasi diperlakukan sebagai pusat biaya atau sebagai pusat keuntungan. Kinerja organisasi akan diukur sesuai dengan biaya yang dicalirkan atau keuntungan yang dihasilkan serta langkah-langkah lain, seperti kualitas layanan, misalnya, waktu tunggu pasien di rumah sakit. Untuk mencapai tingkat persaingan, '*quangos*' harus mengimpor praktik komersial yang seharusnya baik seperti pengukuran kinerja, audit dan sistem akuntansi bisnis dari sektor bisnis swasta. Penting juga bahwa '*quangos*' menggunakan solusi pasar bila memungkinkan untuk memecahkan masalah.

Pollitt dan Bouckaert (2011) merangkum gagasan NPM pada tataran konseptual dan praktis. Seperangkat konsep dan praktik NPM diantaranya meliputi:

1. Fokus pada kinerja terutama melalui pengukuran *output*
2. Lebih mengutamakan struktur organisasi yang ramping dan terspesialisasi ke dalam bentuk sub organisasi multifungsi.
3. Perluasan mekanisme kontrak kerja dalam penyediaan layanan dengan prinsip koordinasi (mengurangi hierarki dan birokrasi).
4. Pengadopsian mekanisme pasar termasuk kompetisi pengadaan barang/jasa, kompetisi kinerja, dan imbalan berbasis kinerja (*performance-related pay*).
5. Mengutamakan indikator kepuasan konsumen dalam meningkatkan kualitas layanan (*total quality management*). Pada kinerja terutama melalui pengukuran output.

Dengan adanya reformasi di bidang keuangan negara, maka konsep NPM menjadikan pemerintah melakukan pengelolaan dengan prinsip efektif, efisien, dan akuntabel. Pembentukan PSA / agensi dimaksudkan untuk memperbaiki

kinerja organisasi pemerintah tradisional yang pada era 1980-an dan 1990-an banyak dipengaruhi oleh konsep *New Public Management /NPM* (Laking, 2005). Pemerintah pada saat itu, baik yang terdapat di negara maju maupun di negara berkembang, mendapat kritik keras atas ketidakefisienan dan ketidakefektifan tata kelola sebagai akibat dari tidak dilakukan pemeriksaan oleh mekanisme akuntabilitas di dalam maupun di luar pemerintahan.

Dalam kondisi ini, PSA dianggap sebagai alternatif untuk mengatasi masalah tersebut. Dengan menerima otonomi dan fleksibilitas dalam mengelola urusan keuangan dan kepegawaiannya, PSA dituntut untuk lebih bertanggung jawab kepada pemerintah dan warga negara dalam hal kinerja dan hasil. Jelas bahwa pengelolaan keuangan otonom tidak berarti pengeluaran yang tidak bertanggung jawab oleh PSA. Dalam kerangka kelembagaannya, PSA perlu mempertimbangkan nilai uang dalam menghasilkan layanan yang lebih baik (Komisi Independen Inggris untuk Tata Kelola Pemerintahan yang Baik dalam Pelayanan Publik, 2004). Ini menyiratkan bahwa baik manajemen keuangan dan kinerja PSA harus dipantau dan dievaluasi oleh kementerian pemerintah terkait.

2.1.3 Teory Agency

Teori agensi menurut Jensen dan Meckling (1976) penerapannya pada organisasi sektor publik menjelaskan bahwa hubungan agensi muncul ketika satu atau lebih seseorang atau organisasi mempekerjakan orang lain sebagai agen dan kemudian mendelegasikan otoritas pengambilan keputusan kepada agen. Pada organisasi sektor publik, teori keagenan dapat dilihat dari hubungan antara pemerintah sebagai agen dan rakyat sebagai pemilik yang mendelegasikan kewenangan kepada pemerintah dalam pengambilan keputusan termasuk keputusan anggaran dan memberikan pelayanan kepada kepentingan rakyat.

Pemerintah berpeluang untuk melakukan kebijakan yang mementingkan diri sendiri dan mengorbankan kepentingan serta kesejahteraan rakyat. Dalam kondisi seperti ini masalah agensi akan muncul. Hubungan agensi dapat menyebabkan efek positif yakni menyebabkan efisiensi serta dapat menyebabkan perilaku oportunistik. Masalah agensi terjadi ketika pemerintah atau eksekutif cenderung memaksimalkan kepentingan pribadi atau kelompok mereka, sambil mengorbankan kepentingan rakyat.

Verhoest, Thiel, Bouckaert, Laegreid (2012), menjelaskan bahwa teori Agensi diterjemahkan pada konsep Badan Layanan Umum dengan melihat hubungan antara kementerian sebagai pihak yang mendelegasikan kewenangan kepada Satuan Kerja BLU sebagai agen yang melaksanakan tata kelola serta pengambilan keputusan atas pelayanan kepada masyarakat. Masalah keagenan yang muncul adalah ketika Satker BLU sebagai agen yang mempunyai informasi secara mendetail atas proses bisnis yang dijalankan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat, tidak memberikan informasi secara lengkap (*asymmetry information*) kepada Kementerian untuk kepentingan mereka sendiri atau kelompok. Hal tersebut akan menyebabkan inefisiensi dalam belanja Satker BLU. Karakteristik yang tercermin atas diterapkannya teori Agency pada Satker BLU adalah terjadinya kesepakatan antara Kementerian dengan Satker BLU yang dituangkan dalam kontrak kinerja secara detail. Terwujudnya komunikasi serta pemberian informasi secara mendalam. Terjadinya proses pembimbingan dan terwujudnya proses pelaporan yang akuntabel.

2.1.4 Teori *Good Public Governance*

World Bank (1992) mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab,

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.

Konsep tata kelola publik (*public governance*) berkembang mengikuti dinamika kejelasan hubungannya antara peran pemerintahan dengan pembangunan ekonomi yang berkelanjutan (OECD, 2011). Prinsip transparansi, akuntabilitas, partisipatif, dan responsivitas membutuhkan perspektif lain yang saling melengkapi seperti efisiensi dan efektivitas untuk mengukur kemanfaatan kebijakan pemerintah bagi masyarakat (Haque, 1999).

Berbagai tekanan dari pemangku kepentingan yang memaksa pemerintahan memperbaiki tata kelola telah mendorong perbaikan aturan main (regulasi) secara kelembagaan (institusional). Teori institusional dalam ekonomi mengasumsikan bahwa perilaku bermain para agen ekonomi di lapangan (*playing field*) dipengaruhi oleh norma, nilai, dan regulasi (*rule of law*) yang berlaku. Norma, nilai, dan regulasi dibentuk oleh institusi-institusi formal maupun non formal memiliki daya tekan kepada para aktor ekonomi untuk menjalankan permainan secara bersih dan adil (Kartiko, 2018). Percepatan reformasi pengelolaan keuangan publik terus dilakukan mengingat berbagai fakta krisis keuangan global berdampak serius dan sistemik pada ekonomi negara sehingga penanggulangannya telah menguras sumber daya negara dan likuiditas keuangan (Ito & Chinn, 2009).

Menurut *The Independent Commission on Good Governance in Public Services* (2004), terdapat enam prinsip *good public governance* yakni:

1. Tujuan organisasi dan *output* yang diharapkan untuk masyarakat dan pengguna layanan tergambar jelas
 - a. Memastikan bahwa pengguna menerima layanan berkualitas tinggi

- b. Memastikan bahwa pembayar pajak menerima nilai uang
2. Tata kelola yang baik dilakukan secara efektif yang tergambar melalui fungsi dan peran yang didefinisikan dengan jelas, yakni :
 - a. Menjelaskan fungsi badan pengatur
 - b. Menjelaskan tentang tanggung jawab non-eksekutif dan eksekutif, dan memastikan bahwa tanggung jawab tersebut dilaksanakan
 - c. Menjelaskan tentang hubungan antara pejabat dengan publik
3. Tata kelola yang baik berarti mempromosikan nilai-nilai bagi seluruh organisasi dan menunjukkan nilai-nilai tata kelola yang baik melalui perilaku
 - a. Menerapkan nilai-nilai organisasi ke dalam praktik
 - b. Pejabat publik adalah individu yang berperilaku menjunjung tinggi dan memberikan contoh tata kelola yang efektif
4. Tata kelola yang baik berarti keputusan publik diinformasikan secara transparan serta didasarkan atas risiko
 - a. Keputusan diambil dengan pertimbangan yang ketat dan transparan
 - b. Memiliki dan menggunakan informasi berdasarkan nasihat dan dukungan yang berkualitas baik
 - c. Memastikan bahwa sistem manajemen risiko yang efektif sedang beroperasi
5. Tata kelola yang baik berarti mengembangkan kapasitas dan kapabilitas badan pengelola agar menjadi efektif
 - a. Memastikan bahwa pejabat publik yang diangkat dan dipilih memiliki keterampilan, pengetahuan, dan pengalaman yang mereka butuhkan dapat bekerja dengan baik
 - b. Mengembangkan kemampuan orang-orang yang memiliki tanggung

jawab tata kelola dan mengevaluasi kinerja mereka , sebagai individu dan sebagai kelompok

- c. Mencapai keseimbangan anggota dan organisasi, memelihara keberlangsungan dan kebaruan organisasi
6. Tata kelola yang baik berarti melibatkan pemangku kepentingan dan membuat akuntabilitas menjadi nyata
- a. Memahami hubungan akuntabilitas formal dan informal
 - b. Mengambil pendekatan aktif dan terencana untuk berdialog dengan mempertanggungjawabkan akuntabilitas kepada publik
 - c. Mengambil pendekatan aktif dan terencana terhadap tanggung jawab kepada publik.

Menurut pedoman umum *Good Public Governance* Indonesia yang dikeluarkan oleh Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG) Tahun 2008 terdapat lima asas GPG yaitu Demokrasi, Transparansi, Akuntabilitas, Budaya Hukum serta Kewajaran dan Kesetaraan. Demokrasi mengandung tiga unsur pokok yaitu partisipasi, pengakuan adanya perbedaan pendapat dan perwujudan kepentingan umum. Transparansi mengandung unsur pengungkapan (*disclosure*) dan penyediaan informasi yang memadai dan mudah diakses oleh pemangku kepentingan. Akuntabilitas mengandung unsur kejelasan fungsi dalam organisasi dan cara mempertanggungjawabkannya. Akuntabilitas diperlukan agar setiap lembaga negara dan penyelenggara negara melaksanakan tugasnya secara bertanggungjawab. Budaya Hukum mengandung unsur penegakan hukum (*law inforcement*) secara tegas tanpa pandang bulu dan ketaatan terhadap hukum oleh masyarakat berdasarkan kesadaran. Kewajaran dan Kesetaraan mengandung unsur keadilan dan kejujuran sehingga dalam pelaksanaannya dapat diwujudkan perlakuan setara terhadap pemangku kepentingan secara bertanggungjawab.

Berikut ini adalah konsep *Good Governance* pada Badan Layanan Umum menurut Peraturan Menteri Keuangan No 129/ PMK 05/ 2020.

- a. Transparansi (*transparency*), yaitu keterbukaan dalam melaksanakan proses pengambilan keputusan dan dalam mengungkapkan informasi material dan relevan mengenai BLU;
- b. Akuntabilitas (*accountability*), yaitu kejelasan fungsi, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban Dewan Pengawas dan Pejabat Pengelola sehingga pengelolaan BLU terlaksana secara efektif;
- c. Pertanggung jawaban (*responsibility*), yaitu kesesuaian di dalam pengelolaan BLU terhadap peraturan perundang-undangan dan Praktik Bisnis yang Sehat;
- d. Kemandirian (*independency*), yaitu BLU dikelola secara profesional tanpa benturan kepentingan dan pengaruh/tekanan dari pihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan Praktik Bisnis yang Sehat; dan
- e. Kewajaran (*fairness*), yaitu keadilan dan kesetaraan dalam memenuhi hak-hak pemangku kepentingan (*stakeholders*) yang timbul berdasarkan perjanjian dan peraturan perundang- undangan.

2.1.5 Konsep *Public Financial Management*

Spirit tata kelola yang baik untuk mendukung akuntabilitas, transparansi, dan efisiensi pelayanan publik merupakan prioritas utama yang dipilih pemerintah dalam menghadirkan transformasi tersebut (Hood, 1995; Osborne, 1993). Penekanan pada semangat kewirausahaan memodifikasi praktik pembukuan dan penyajian kinerja keuangan sektor privat untuk diperkenalkan ke dalam sistem akuntansi dan manajemen keuangan sektor publik. Teknik penganggaran, alokasi biaya, pengukuran kinerja, dan pengungkapan informasi keuangan yang didukung dengan infrastruktur pengawasan menjadi indikator dari proses transformasi,

termasuk konsekuensi penggunaan basis akrual dalam akuntansi pemerintahan (Pallot, 1999; Robinson, 1998).

Modernisasi manajemen keuangan dan akuntansi publik meliputi penerapan pelaporan akuntansi akrual dan penganggaran berbasis kinerja. Sistem akrual memiliki kompatibilitas dengan sistem pengukuran kinerja. Penganggaran berbasis kinerja menyediakan informasi alokasi sumber daya yang lebih lengkap dalam pengambilan keputusan. Informasi *input*, *output*, penentuan harga layanan (*pricing*), dan *outcome* yang diharapkan membutuhkan pengelolaan aset dan liabilitas yang presisi (Hoque, 2001).

Lawson (2015) menjelaskan bahwa manajemen keuangan publik sebagai seperangkat hukum, aturan, serta sistem dan proses untuk mengalokasikan dan mendistribusikan pendapatan dana publik, melakukan pengeluaran publik, akuntansi dana dan hasil audit. Definisi ini menyarankan itu pengelolaan keuangan publik terkait dengan proses penganggaran secara keseluruhan, dari anggaran pembentukan pelaksanaannya, akuntansi, pelaporan, dan audit eksternal. PFM mengacu kepada seperangkat hukum, aturan, sistem dan proses yang digunakan oleh penguasa negara dan pemerintah sub-nasional, untuk memobilisasi pendapatan, mengalokasikan dana publik, melakukan pengeluaran publik, mempertanggungjawabkan dana dan hasil audit. Ini mencakup serangkaian fungsi yang lebih luas daripada manajemen keuangan dan umumnya dipahami sebagai siklus enam fase, dimulai dengan desain kebijakan dan diakhiri dengan audit eksternal dan evaluasi. Sejumlah besar pelaku terlibat dalam siklus ini dan memastikan untuk beroperasi secara efektif dan transparan, dengan tetap menjaga akuntabilitas.

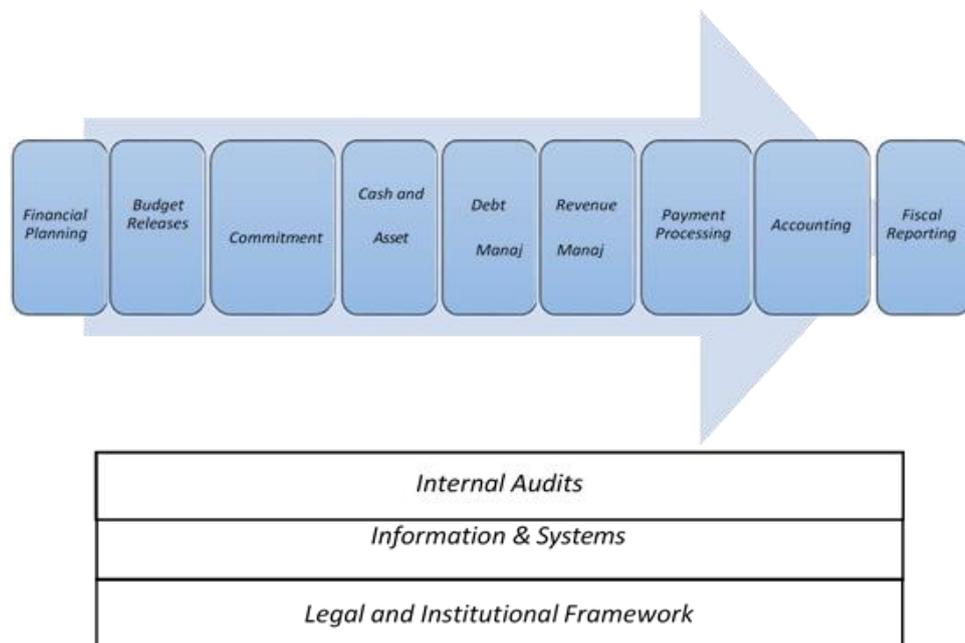
Penyampaian layanan publik yang efektif terkait erat dengan pengurangan kemiskinan dan pertumbuhan. Negara-negara dengan sistem PFM yang kuat, transparan dan akuntabel cenderung memberikan layanan yang lebih banyak, efektif dan adil. Meningkatkan efektivitas sistem PFM dapat menghasilkan manfaat yang luas dan tahan lama, dan mungkin pada gilirannya membantu memperkuat pergeseran masyarakat yang lebih luas menuju lembaga inklusif, dan dengan demikian dapat tercapai pengurangan kemiskinan, kesetaraan gender yang lebih besar dan pertumbuhan yang seimbang.

Pemeliharaan disiplin fiskal agregat adalah tujuan pertama dari sistem PFM yang seharusnya memastikan bahwa tingkat agregat pengumpulan pajak dan pengeluaran publik konsisten dengan target defisit fiskal, dan tidak menghasilkan tingkat pinjaman publik yang tidak berkelanjutan. Sistem PFM juga harus memastikan bahwa sumber daya publik dialokasikan kepada strategi yang disepakati. Selanjutnya sistem PFM harus memastikan bahwa efisiensi operasional tercapai, dalam arti mencapai nilai uang maksimum dalam penyampaian layanan. Terakhir, sistem PFM harus mengikuti proses yang seharusnya dan harus terlihat melakukannya, dengan adanya transparan, dengan informasi yang dapat diakses publik, dan dengan menerapkan *check and balances* yang demokratis untuk memastikan akuntabilitas.

2.1.6 Konsep Penganggaran Sektor Publik

Menurut Tandberg (2005), sistem perbendaharaan negara (*treasury*) meliputi berbagai aspek penting dalam manajemen belanja publik. Kunci dari sistem *treasury* yang dimaksud antara lain adalah manajemen pencairan anggaran, perencanaan keuangan, kendali atas proses belanja, manajemen arus kas pemerintah, manajemen aset dan liabilitas, akuntansi, termasuk audit internal

untuk pelaksanaan anggaran. Peran pentingnya sistem treasury menurut Braley, *et.al* (2016) selanjutnya menyebutkan bahwa salah satunya yaitu bahwa *treasury* yang baik bukan hanya berfungsi sebagai pusat informasi keuangan, tetapi seluruh informasi organisasi sehingga perencanaan dan pelaksanaan anggaran berkorelasi dengan sumber daya yang ada sehingga pelaporan yang berkualitas akan menjembatani aspek keuangan dan operasional.



Gambar 2.3 System Treasury Value Chain

Sumber: Tandberg, (2005)

Kerangka kebijakan fiskal merupakan pedoman kebijakan pemerintah yang menjadi dasar untuk menjalankan fungsi redistribusi (pendapatan), alokasi (belanja), dan stabilitas dengan memperhatikan sejumlah batasan-batasan (*constraints*) seperti asumsi pendapatan dan/atau batas maksimal pinjaman. Sinyal aturan yang dituangkan dalam kebijakan anggaran menjadi penting diperlihatkan pemerintah kepada publik untuk menunjukkan arah dari indikator perekonomian makro. Contohnya pada sisi pendapatan pemerintah, pemotongan

pajak (*tax cut*) pada batas tertentu memberi sinyal kepada publik bahwa kebijakan ekspansioner untuk mendorong sisi permintaan (daya beli) konsumen dijaga pada level tertentu sesuai target pertumbuhan ekonomi. Sedangkan contoh pada sisi belanja pemerintah, kebijakan proporsi pengeluaran di bidang infrastruktur ekonomi terhadap total belanja atau PDB menandakan keseriusan pemerintah kepada investor untuk melakukan investasi dalam negeri. Secara umum, kerangka kerja fiskal pemerintah terdiri dari 4 (empat) kategori yaitu: 1) keseimbangan anggaran (*budget balance rules*), 2) pembiayaan (*debt/financing rules*), 3) belanja (*expenditure rules*), dan 4) pendapatan (*revenue rules*). Penerapan aturan fiskal biasanya dikaitkan dengan angka dan rasio tertentu, misalnya: keseimbangan defisit anggaran baik tanpa pembayaran bunga pinjaman (*primary balance*) maupun tanpa belanja modal (*current balance*). Ilustrasi lainnya, batasan defisit dan pinjaman tidak melampaui rasio tertentu terhadap PDB. Sedangkan aturan fiskal terkait belanja dan pendapatan adalah angka batasan tertentu yang harus dihindari berdasarkan tingkat pertumbuhan dan rasio terhadap PDB (Kartiko, 2018). Pada tahap pelaksanaan disiplin belanja agar tetap efisien dan efektif menjaga keseimbangan (*intergeneration*) dan keberlangsungan (*sustainability*) fiskal antar generasi (Robinson, 1998).

Menurut Harjowiryo (2019), dalam mewujudkan belanja negara yang modern efektif, dan efisien dilakukan proses monitoring dan evaluasi atas pelaksanaan anggaran. Rangkaian aktivitas terintegrasi dalam rangka mereview, memantau, dan mengevaluasi pelaksanaan anggaran belanja pada K/L. Monev pelaksanaan anggaran belanja K/L dilakukan untuk menjamin efektivitas pelaksanaan anggaran, efisiensi penggunaan anggaran, dan kepatuhan terhadap regulasi pelaksanaan anggaran. Adapun pelaksanaan tersebut meliputi:

1. Review Belanja

- a. Review belanja yang bersifat umum dilaksanakan pada awal tahun anggaran terhadap semua sektor atau K/L untuk mengidentifikasi potensi penghematan anggaran dan penyediaan ruang fiskal dalam belanja K/L.
- b. Review belanja yang bersifat tematik dilaksanakan secara insidental untuk menindaklanjuti instruksi pimpinan atau isu/permasalahan khusus yang fokus pada suatu tema atau K/L tertentu.

2. Pembinaan dan Pengendalian Pelaksanaan Anggaran

Pembinaan dan pengendalian pelaksanaan anggaran dilaksanakan secara terus-menerus dan berkesinambungan dalam konteks pelaksanaan anggaran belanja K/L untuk menjamin agar pelaksanaan anggaran belanja K/L sesuai dengan rencana, regulasi, dan kebijakan pelaksanaan anggaran.

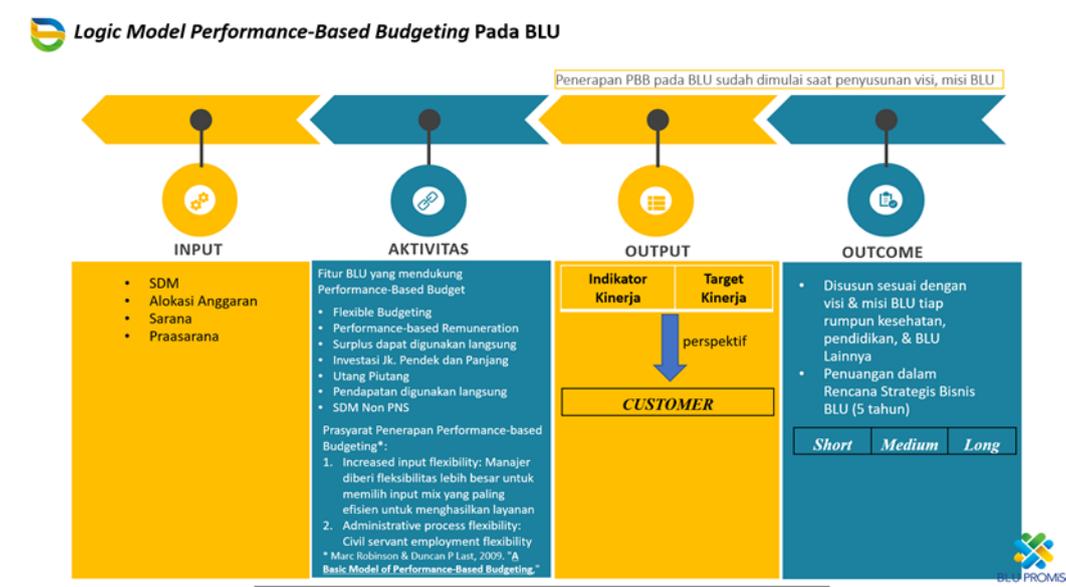
3. Pemantauan dan Evaluasi Kinerja Dilaksanakan secara terus menerus dan berkesinambungan untuk mengetahui kesiapan pelaksanaan anggaran, mengidentifikasi masalah yang timbul atau akan timbul, dan memastikan pencapaian kemajuan dan hasil dalam pelaksanaan anggaran belanja K/L

4. Telaah Makro Pelaksanaan Anggaran

- a. Menyusun kajian atau analisis yang diarahkan pada akurasi, pengendalian, proyeksi, dan akuntabilitas pelaksanaan anggaran belanja K/L.
- b. Telaah makro pelaksanaan anggaran bertujuan untuk meningkatkan kredibilitas, efektivitas, dan kesinambungan fiskal dalam kaitannya dengan pencapaian tujuan makroekonomi pada konteks regional.

Karakteristik *performance-based budgeting* menurut Young (2003) i) menetapkan tujuan atau sekumpulan tujuan yang akan dikaitkan dengan atau yang digunakan untuk mengalokasikan pengeluaran uang ii) *performance-based budgeting* menyediakan informasi dan data mengenai kinerja dan hasil yang telah

dicapai sehingga memungkinkan dilakukan perbandingan antara kemajuan yang aktual dengan yang direncanakan iii) dalam penyusunan anggaran penyesuaian terhadap program dilakukan untuk menutup setiap perbedaan yang terjadi antara target kinerja dan kinerja aktual iv) *performance-based budgeting* memberi peluang untuk dilakukannya evaluasi kinerja secara regular atau *ad hoc* yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan.



Gambar 2.4 Performance-based budgeting

Sumber : PPK BLU

Dalam menyusun suatu Rencana Kerja dan Anggaran BLU harus menerapkan anggaran berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*). Rencana Bisnis Anggaran (RBA) merupakan refleksi program dan kegiatan dari kementerian negara/lembaga. Satker BLU merupakan bagian dari Kementerian Negara/Lembaga sehingga RBA Satker BLU adalah bagian yang tak terpisahkan dari RKA K/L. Konsekuensinya, pada saat pelaksanaan anggaran, Satker BLU pada dasarnya tetap terikat dengan aturan standar biaya dalam melakukan pembayaran baik yang bersumber dari rupiah murni maupun penerimaan BLU (PMK 129/05/2020).

Dalam konteks BLU, dianut pola anggaran fleksibilitas (*flexible budget*). Pola anggaran ini mengizinkan pemimpin BLU melakukan belanja lebih besar daripada yang ditetapkan dalam dokumen pelaksanaan anggaran. Besarnya ambang batas fleksibilitas anggaran ditetapkan terlebih dahulu dalam dokumen Rencana Bisnis Anggaran tahunan sebagai dokumen perencanaan dan penganggaran BLU. Dalam mekanisme PPK-BLU, pendapatan yang berasal dari jasa layanan dapat dikelola secara langsung untuk membiayai kegiatan operasional. Secara singkat bahwa selain tidak diwajibkan untuk menyetor PNBPN secara langsung ke rekening Kas Negara, BLU diberi kewenangan untuk melampaui pagu anggaran dalam rangka menambah *volume, output* kegiatan dalam satu periode anggaran. Namun perlu digarisbawahi bahwa pengeluaran BLU yang dapat dilampaui hanya yang sumber dananya berasal dari PNBPN sesuai dengan ambang batas yang telah ditetapkan dalam dokumen RBA.

2.1.7 Konsep Penerapan Akruwal di Sektor Publik

Pada CPA Forum Singapura (2004), dinyatakan bahwa adopsi akuntansi akrual sebagai bagian dari program peningkatan manajemen keuangan menerima dukungan luas, sementara sistem berbasis kas dipandang diperlukan untuk tujuan kebijakan fiskal pemerintah namun dapat dimanipulasi, atau memberikan gambaran yang menyesatkan. Hal tersebut digambarkan melalui waktu transaksi dan melalui perlakuan yang tidak konsisten terhadap anggaran dan barang-barang sektor non-anggaran. Namun yang lebih penting, sistem berbasis kas tidak melaporkan berbagai informasi keuangan yang diperlukan untuk manajemen kegiatan dan informasi sumber daya pemerintah yang sehat, serta untuk penilaian kinerja. Misalnya biaya penuh program dan kegiatan departemen, tidak dicatat. Informasi ini diperlukan untuk menentukan prioritas anggaran dan untuk manajemen operasi yang efisien atas biaya penggunaan. Contohnya informasi

aset yang tersedia, data persediaan, dan biaya yang tidak didanai tidak diakui sebagai biaya. Tidak ada catatan sistematis tentang saham aset non-tunai pemerintah dan kewajiban non-pinjaman. Tidak ada pengukuran dan pelaporan kepada Parlemen dan publik, yang berisi kinerja manajemen sehubungan dengan pengendalian biaya yang efisien, manajemen aset dan kewajiban serta pemberian layanan dalam kerangka akuntabilitas kinerja. Pengukuran kinerja di bawah sistem berbasis kas pada dasarnya terbatas pada kepatuhan pengeluaran anggaran. Dengan demikian, kasus untuk adopsi akuntansi akrual oleh pemerintah untuk meningkatkan efisiensi operasi, pengelolaan, kewajiban non-tunai, pengukuran kinerja dan akuntabilitas tampak luar biasa.

Seth E. Terkper, 2008 menjelaskan konsep akuntansi akrual penuh yang diadopsi oleh agensi mempunyai arti bahwa SARAs (*Semi Autonomus Revenue Agency*) harus mencatat transaksi atau proses pengakuan pada saat terjadi transaksi, bukan ketika entitas pemerintah menerima atau membayar secara tunai yang merupakan dasar akuntansi berbasis kas yakni merupakan aturan perbendaharaan negara. Catatan akrual membentuk dasar untuk mencatat kegiatan operasi, investasi dan pembiayaan yang digunakan untuk mempersiapkan laporan keuangan. Catatan harus sesuai dengan pencocokan, *double-entry*, entitas dan aturan GAAP (*Generally Accepted Accounting Principle*) lainnya untuk membuat konversi dari entri catatan yang tidak lengkap menjadi akuntansi akrual penuh secara efektif. Pergeseran kepada aturan akrual di bawah GAAP adalah permulaan yang signifikan dimulai dari menyiapkan uang tunai secara sederhana atau laporan yang tidak lengkap untuk dilaporkan kepada perbendaharaan negara. Pada prinsipnya, catatan pajak dan perbendaharaan dapat mengikuti aturan akrual, jika diatur oleh sistem perbendaharaan (*treasury*) atau sistem fiskal yang matang. Risiko utama dalam peralihan kepada akuntansi

akrual meskipun perbendaharaan negara tetap menggunakan akuntansi berbasis kas atau jika pemangku kebijakan agensi gagal mengeluarkan pedoman akuntansi SARA yang cukup yang meliputi pencatatan, pengkodean, dan pelaporan sara yang tidak konsisten dan tidak akurat termasuk pendapatan, investasi dan transaksi pembiayaan. Oleh karena itu, masalah ini akan memperburuk kesulitan untuk menjembatani atau melakukan pemetaan serta memerlukan harmonisasi yang kompleks atau dibuat aturan rekonsiliasi untuk menjelaskan perbedaan ke dalam pelaporan perbendaharaan.

Menurut Watanabe (2003), pada sistem agensifikasi penting untuk dicatat hubungan antara pemerintah pusat dan agensi. Pemerintah pusat melakukan fungsi perencanaan, sementara agensi melaksanakan fungsi implementasi. Ketika sebuah organisasi pemerintah diubah menjadi bentuk agensi, kontrol sebelumnya akan diubah menjadi pemeriksaan setelah fakta. Karena independensi lembaga dihargai dan dihormati, evaluasi pasca hasil akan diperlukan untuk proses perbaikan. Dalam kasus perusahaan swasta, pengguna utama laporan keuangan mereka adalah pemegang saham, sementara pengguna utama laporan keuangan agensifikasi adalah masyarakat umum.

Sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 220/PMK.05/2016 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum yakni dalam rangka pertanggungjawaban pelaporan keuangan BLU selaku pengelolaan kekayaan negara yang tidak dipisahkan, satker BLU wajib menyusun laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Laporan keuangan dimaksud memenuhi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2015 yaitu Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Nomor 13 (PSAP 13) tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum.

Laporan Keuangan Satker BLU sesuai PSAP 13 disusun dan disajikan untuk kebutuhan pelaporan keuangan bertujuan umum, dan selanjutnya dapat digunakan, baik untuk penyusunan laporan keuangan konsolidasian pada laporan keuangan Kementerian Negara atau Lembaga yang membawahi secara vertikal Satker BLU maupun untuk analisis dan penyusunan laporan keuangan yang lebih khusus dengan tujuan tertentu. Adapun tujuan umum laporan keuangan BLU adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas BLU yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan BLU adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya dengan:

- a. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU;
- b. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas BLU;
- c. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
- d. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
- e. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
- f. Menyediakan informasi mengenai potensi BLU untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan BLU; dan
- g. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan dan kemandirian BLU dalam mendanai aktivitasnya.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan 129/PMK.05/2020 dijelaskan secara teknis bahwa Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BLU (SA BLU) merupakan bagian dari Sistem Akuntansi dan Pelaporan Instansi pada kementerian negara/ lembaga (SAI), untuk menjalankan SA BLU perlu dibentuk Unit Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA) pada satker BLU. UAKPA secara umum melaksanakan sistem, subsistem dan prosedur akuntansi atas kejadian transaksional, dan mendukung kebutuhan penyajian data dan informasi dalam rangka penyusunan laporan keuangan BLU secara periodik dalam kerangka SAI, serta menyusun dan menyajikan laporan keuangan BLU sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Dalam rangka mendukung penyelenggaraan SAI, UAKPA di Satker BLU secara khusus dapat menyelenggarakan dan mengembangkan subsistem akuntansi secara mandiri untuk dapat menghasilkan pencatatan transaksional sesuai dengan karakteristik pelayanan BLU. Subsistem akuntansi secara mandiri tersebut dikembangkan sesuai dengan praktek bisnis yang sehat untuk dapat mencatat transaksi dan kejadian keuangan dan akuntansi berdasarkan dokumen sumber yang menjadi pengakuan hak dan kewajiban BLU secara transaksional.

2.1.8 Konsep Size Entitas Badan Layanan Umum

Mads Bøge Kristiansen (2017) dalam literturnya menyatakan bahwa berbagai faktor yang dapat mempengaruhi sebuah lembaga diarahkan melalui *performance* kontrak. Hal ini termasuk faktor-faktor seperti jumlah tugas yang dilakukan oleh sebuah lembaga, ukuran agensi, organisasi kementerian, heterogenitas organisasi lembaga, pengukuran tugas, arti penting politik, dan apakah agensi didirikan sebelum atau setelah pengenalan umum *Management By Objective and Result* (MBOR) (Pollitt, 2005; Pollitt et al., 2004; Binderkrantz dan Christensen, 2009; Laegreid et al., 2006. Derek Gill OECD, 2002). Agensi dan otoritas sangat beragam

bentuk dan ukurannya. Pendanaannya ada yang berasal dari pajak (pajak jaminan sosial, pungutan, pendapatan perdagangan), bentuk subsidi, ukuran agensi, jumlah karyawan, nilai omset atau aset, kebijakan, pemberian layanan atau administrasi hukum dan peraturan. Bentuk hukum BLU adalah badan yang terpisah secara hukum yang dibuat oleh legislatif atau oleh eksekutif. Sementara status hukum karyawan baik di bawah layanan sipil atau hukum perburuhan secara umum. Kekuatan agensi adalah kemampuan untuk membuat anak perusahaan, meminjam dan berinvestasi dan terakhir adalah alasan untuk penciptaan ekonomi yang membebaskan dari kontrol layanan sipil dan prosedur administrasi. Efisiensi berfokus kepada tugas tunggal dan efektivitas yang fleksibel, ramah terhadap pelanggan, atau peningkatan legitimasi depolitisasi, serta memperkenalkan keahlian spesialis industri.

Jumlah sumber daya manusia dipertimbangkan ketika menganalisis tingkat kerentanan keuangan (Trussel dan Parsons, 2007). Teori yang mendasari hal ini adalah *liability of smallness* (Harger et al., 1996) dan *liability of newness* (Stinchcombe, 1965). Organisasi yang kecil kurang mampu untuk mendapatkan keuntungan dari skala ekonomi dan juga kurang mempunyai jaringan yang mendukung. Dalam penelitian terbaru Burger dan Owens (2013) menegaskan bahwa organisasi yang lebih besar cenderung memiliki lebih banyak koneksi dan lebih kuat jaringan bisnisnya serta memiliki reputasi yang kuat. Situasi yang sama ditemukan dalam kasus Lembaga Keuangan Mikro (LKM), di mana organisasi yang lebih besar, lebih menguntungkan dan dapat menerima nilai peringkat kinerja yang lebih baik (Beisland, Mersland dan Randoy 2014).

Peningkatan ukuran sebuah entitas seharusnya mengembalikan manfaat marjinal, tetapi hanya sampai titik tertentu. Ketika rentang kontrol menjadi terlalu

besar dan masalah koordinasi muncul, ukuran entitas yang besar menyebabkan peningkatan biaya transaksi (Andrews 2010; Williamson 1967). Status dan ukuran organisasi adalah faktor yang cukup penting dalam kinerja agensi. Pengalaman di Inggris menunjukkan bahwa lembaga yang besar berbeda dengan lembaga yang kecil dalam banyak aspek, yaitu hubungan kekuasaan antara agensi dan Kementeriannya. Disamping itu bahwa agensi yang lebih besar cenderung memiliki beragam tujuan kinerja dan memiliki indikator kinerja utama, sehingga sulit untuk memenuhi setiap target kinerja (Kim, 1998). Menurut Kim, (2008), bahwa kekuatan agensi yang mempertahankan otonomi manajemen dan orientasi kinerjanya tanpa intervensi keras dari kementerian induk terkait dengan status dan ukuran organisasinya.

Ukuran entitas diukur dengan sejumlah asset sebuah entitas, jika semakin besar jumlah assetnya maka akan diklasifikasikan sebagai entitas besar, begitu pula sebaliknya Dechow & Dichev (2002). Menurut Amany dkk (2020) bahwa ukuran BLU mampu menunjukkan besaran sumber daya BLU pendidikan yang digunakan untuk mendorong kinerja BLU dari sektor sarana dan prasarana. BLU memiliki ukuran sarana dan prasarana yang berbeda-beda yang dicerminkan dalam total asset.

Dalam PMK 129/ 05/ 2020, dijelaskan aset BLU terdiri atas aset lancar, aset tetap, aset lainnya, investasi jangka panjang, Kerjasama Operasional (KSO) dan kerjasama sumber daya manusia. KSO meliputi tanah, bangunan dan lainnya yang merupakan bentuk pendayagunaan atas tanah dan bangunan BLU untuk digunakan sesuai dengan perjanjian. Kerjasama Sumberdaya Manusia (KSM) adalah pendayagunaan aset BLU dan atau aset milik pihak lain dengan mengikutsertakan sumber daya manusia dan atau kemampuan manajerial dari

BLU dan atau pihak lain, dalam rangka mengembangkan kapasitas layanan dan meningkatkan daya guna, nilai tambah, dan manfaat ekonomi dari aset BLU.

2.1.9 Konsep Kemandirian Fiskal BLU

Dalam organisasi profesional, prioritas profesional biasanya mengalahkan pertimbangan keuangan atau administratif. Karena keahlian khusus atas agensi, maka menurut penelitian ilmiah manajemen agensi diberi tingkat otonomi yang besar. Organisasi profesional tampaknya membutuhkan lebih banyak metode dan teknik manajemen seperti bisnis, tetapi untuk memenuhi kebutuhan tersebut lebih mudah diucapkan daripada dilakukan. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintahan yang demokratis, organisasi profesional yang sangat otonom ini melampaui manajemen seperti bisnis (March & Olsen, 1995). Otonomi sumber daya manusia mengacu pada kemandirian dalam hal perekrutan, promosi dan memberhentikan personel (Bach, 2014). Sedangkan otonomi keuangan digambarkan sebagai tingkat kekuasaan diskresioner atas keuangan agensi (Overmans dan Timm-Arnold, 2016), pembiayaan independen dan desentralisasi kekuatan keuangan di antara fungsionaris.

Otonomi keuangan mengacu kepada pendanaan sebuah agen (Voorn, Genugten, Van Thiel 2017), yang pada gilirannya mengacu kepada fleksibilitasnya dalam mengumpulkan sumber daya keuangan serta menggunakannya untuk kegiatan agensi (Verhoest *et al.*, 2010). Kebijakan tersebut termasuk penganggaran, pendapatan manajemen, akuntansi, dan manajemen aset, kas, dan pinjaman. Otonomi ini juga mewakili sejauh mana keputusan keuangan diambil (Verhoest *et al.*, 2010).

Menurut Pollit & Talbot 2004 bahwa agensi tidak hanya sangat dipengaruhi oleh kementerian yang membawahnya berupa kontrol strategis namun agensi

juga harus bertahan oleh intervensi yang dilakukan oleh oknum pejabat kementerian. Seringkali agencies beroperasi dibawah bayang-bayang kementerian yang membawahnya. Slogan “*let the managers manage*” digunakan untuk melakukan justifikasi dalam meningkatkan kekuasaan publik.

Dalam PMK 129 /05/2020 dijelaskan bahwa kemandirian (*independency*), yaitu BLU dikelola secara profesional tanpa benturan kepentingan dan pengaruh atau tekanan dari pihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan mengacu kepada praktik bisnis yang sehat.

Dalam mendukung kemandirian fiskal bagi BLU, maka skema fleksibilitas yang diberikan kepada BLU yakni fleksibilitas berupa pengecualian atas asas universalitas, yaitu:

1. Pendapatan dapat digunakan langsung, tanpa terlebih dahulu disetorkan ke Kas Negara;
2. Belanja menggunakan pola anggaran fleksibel dengan ambang batas tertentu;
3. Dapat mengelola kas BLU untuk memanfaatkan *idle cash* BLU yang hasilnya menjadi pendapatan BLU;
4. Dapat memberikan piutang usaha maupun menghapus piutang sampai batas tertentu;
5. Dapat melakukan hutang sesuai jenjang dengan tanggung jawab pelunasan berada pada BLU;
6. Dapat melakukan investasi jangka panjang dengan seijin Menteri Keuangan;
7. Dapat dikecualikan dari aturan umum pengadaan barang/jasa dan dapat mengalihkan barang inventaris;
8. Dapat diberikan remunerasi sesuai tingkat tanggung jawab dan profesionalisme;

9. Surplus dapat digunakan untuk tahun berikutnya dan defisit dapat dimintakan dari APBN untuk *Public Service Obligation (PSO)*;
10. Pegawai dapat terdiri dari PNS dan profesional non PNS; . Pengaturan organisasi dan nomenklatur diserahkan kepada Kementerian/Lembaga dan BLU yang bersangkutan dengan seijin Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (Pasal 2 PP 23/2005 Direktorat PPK BLU, 2014).

Adapun tujuan pemberian fleksibilitas tersebut adalah agar BLU dapat lebih lincah (*agile*) dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Dampak dari fleksibilitas adalah tercapainya kemandirian BLU dimana pendanaan BLU berasal dari Rupiah Murni (RM) atau APBN serta berasal dari Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) yang diperoleh dari layanan BLU atas jasa yang dihasilkan tanpa intervensi APBN. Rasio kemandirian menunjukkan jumlah PNBP relatif terhadap jumlah dari PNBP dan RM. Pengukuran rasio kemandirian diproksikan dengan banyaknya pengurangan alokasi pagu RM yang berasal dari APBN (Pusat Kajian Anggaran DPR RI 2020).

Memberikan manajer lebih banyak kebebasan operasional untuk menghabiskan anggaran mereka, seharusnya, akan mengarah pada peningkatan penggunaan dana yang inovatif, sehingga meningkatkan nilai uang (Osborne dan Gaebler 1992). Kebebasan ini akan berjalan seiring dengan peningkatan bentuk-bentuk akuntabilitas baru, seperti standar kinerja yang terukur (Andrews 2010)

2.1.10 Konsep *Controlling* (Efektivitas Dewan Pengawas)

Konsep agensifikasi, pengenalan keuangan otonomi dan kontrol sangat penting. Hasilnya memberikan bukti empiris bahwa dimensi keuangan berpengaruh signifikan terhadap cara kerja agensi praktik (Pollitt *etal.*, 2004). Menurut Verhoest *et. al.* (2010), bahwa agensifikasi seharusnya dilakukan mekanisme kontrol. Bentuk tata kelola dengan otonomi seharusnya

menggambarkan perilaku efisien dari pemangku kepentingan. Sehingga dibutuhkan sedikit tekanan dari kepentingan politik dan administrasi untuk dilakukan fungsi kontrol (Hood, 1991). Hal ini dapat dilaksanakan melalui mekanisme hasil dalam melakukan fungsi control (Kettl, 2000). Secara umum kontrol didefinisikan sebagai instrument atau mekanisme yang digunakan untuk mempengaruhi pemangku kepentingan (Verhoust, 2010). Pemangku kepentingan yang lebih tinggi seperti kementerian mempunyai wewenang untuk mengontrol manajemen agensi, dimana agensi adalah pihak yang dikontrol. Dengan konsep NPM mendorong agensi untuk merubah mekanisme kontrol yang semula berbasis input menjadi berbasis hasil.

Dalam PMK No 129/05/2020 pasal 217 dijelaskan fungsi Dewan Pengawas BLU adalah organ BLU yang bertugas melakukan pengawasan dan memberikan nasihat kepada Pejabat Pengelola BLU dalam menjalankan pengelolaan BLU. Dewan Pengawas berkewajiban untuk:

- a. Menjamin pengambilan keputusan yang efektif, tepat, dan cepat serta dapat bertindak secara independen, tidak mempunyai kepentingan yang dapat mengganggu kemampuannya untuk melaksanakan tugas secara mandiri dan kritis;
- b. Memantau dan memastikan bahwa tata kelola telah diterapkan secara efektif dan berkelanjutan;
- c. Menyusun rencana kerja dan anggaran tahunan Dewan Pengawas terintegrasi dengan RBA;
- d. Membuat atau memiliki pembagian tugas, pedoman, dan tata tertib kerja yang bersifat mengikat bagi setiap anggota Dewan Pengawas;
- e. Memberikan pendapat dan saran secara tertulis kepada Menteri/Pimpinan

- Lembaga, Menteri Keuangan, dan Pejabat Pengelola BLU mengenai, tetapi tidak terbatas pada, RSB dan RBA yang disusun oleh Pejabat Pengelola BLU;
- f. Melaporkan kepada Menteri/Pimpinan Lembaga dan Menteri Keuangan dalam hal terjadi gejala menurunnya kinerja BLU dan atau penyimpangan atas ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - g. Menyampaikan laporan pelaksanaan tugas Dewan Pengawas yang telah dilakukan kepada Menteri atau Pimpinan Lembaga dan Menteri Keuangan;
 - h. Memastikan bahwa temuan dan rekomendasi dari satuan pemeriksaan intern, auditor intern Pemerintah, auditor ekstern, pembina BLU, dan pihak lain yang telah di tindaklanjuti mengungkapkan bahwa remunerasi dan fasilitas lain pada laporan pelaksanaan tata kelola; dan
 - i. Mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan.

2.1.11 Transparansi Keuangan

Terwujudnya transparansi keuangan memudahkan publik untuk menguji tingkat akuntabilitas pemerintah tentang kemampuan dalam menjelaskan (*answerability*) alasan, latar belakang, proses, dan aktor dibalik kebijakan (Goddard, 2005), sehingga alokasi sumber daya telah dilakukan sesuai koridor. Bagi entitas pemerintah, indikator transparansi fiskal sebenarnya lebih mudah dikendalikan (*manageable*), diukur (*measurable*), dicapai (*achievable*) (Khagram, et al. 2014).

Praktik transparansi kebijakan mendorong akuntabilitas agen pemerintahan selaku pelaku kebijakan dan manajer sektor publik untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik (O'Flynn, 2007). Praktik transparansi kebijakan pemerintah merupakan media untuk memperlihatkan strategi dan proses kebijakan mulai dari perencanaan, penganggaran, pertanggungjawaban, dan pelaporan yang dilalui oleh pemerintahan. Informasi fiskal dalam laporan keuangan pemerintah

memperlihatkan target, indikator, dan skala prioritas alokasi belanja layanan publik dan distribusi pemerataan manfaat ekonomi pada berbagai lapisan masyarakat. Untuk menekan perilaku tersebut diperlukan pengungkapan informasi yang berkualitas atas kontrak penyediaan layanan publik (laporan anggaran) dan realisasi ketersediaannya (laporan akuntansi) (Mack & Ryan, 2006). Pemerintah menyediakan laporan keuangan yang bertujuan umum (*general purpose financial statement*) secara berkualitas (*relevance, faithful representation, comparability, verifiability, timeliness, understandability*) dalam rangka transparansi informasi dan akuntabilitas (IFAC, 2015). Dengan demikian, melalui laporan keuangan, publik dapat menilai sejauh mana pengambil kebijakan dan manajer sektor publik menjalankan penugasannya sesuai dengan konsensus yang ditetapkan antara pemerintah dengan para pemangku kepentingan.

Secara umum transparansi memiliki makna keterbukaan (*openness*), kejelasan (*clarity*), aksesibilitas informasi (*accessibility*), dan komunikasi. Transparansi dalam berbagai literatur akademis membahas tingkat pengungkapan informasi atas kebijakan subyek penghasil informasi dalam menyampaikan informasi melalui media kepada audiens sebagai penerima informasi (Forssbaeck & Oxelheim, 2014, 2015). Definisi transparansi tergantung konteks dimana ia melekat. Sebagai contoh, definisi transparansi anggaran menurut OECD adalah “*Budget transparency is defined as the full disclosure of all relevant fiscal information in a timely and systematic manner*” (OECD, 2002). Sedangkan WTO (2016) mendefinisikan transparansi sebagai “*Degree to which trade policies and practices, and the process by which they are established, are open and predictable*”.

Reformasi praktik pengelolaan keuangan publik dalam mewujudkan transparansi yang mendukung akuntabilitas publik adalah komitmen pemerintah untuk mendapat kepercayaan publik (Hemming, Potter, & Allen, 2015). Oleh sebab itu diseminasi pengungkapan aktivitas pemerintah kepada publik merupakan cara untuk mendapatkan legitimasi dalam menghadapi sanksi, penghargaan dan perbaikan (Fox, 2007). Hal yang dapat mendukung legitimasi pemerintah di mata publik adalah bahwa permintaan pelaporan pemerintah yang rendah dapat ditingkatkan dengan diterbitkan legislasi praktik pelaporan secara wajib.

Zimmerman (1977) mengemukakan bahwa perilaku pengungkapan informasi pemerintah tergantung dari biaya dan insentif politik para aktor (politisi, manajer, dan masyarakat). Prosedur dan format pelaporan yang lebih baik akan diperlihatkan ketika hal itu memberi manfaat lebih besar bagi semua aktor. Manajer sektor publik tidak memiliki insentif lebih dalam menyuplai laporan keuangan secara sukarela. Secara ringkas, dalam konteks reformasi keuangan publik, Zimmerman (1977) menyarankan bahwa sisi permintaan pelaporan pemerintah yang stagnan bahkan rendah dapat ditingkatkan dengan diterbitkannya legislasi praktik pelaporan yang lebih komprehensif secara wajib. Hal yang demikian akan mendukung legitimasi pemerintah di mata publik.

Prinsip transparansi merupakan prasyarat dari prinsip akuntabilitas. Akuntabilitas setidaknya memiliki dua definisi penting yaitu bertanggung jawab (*to be accountable*) dan mampu menjalankan (*to be capable*) (Robinson, 2004).

Dalam konteks NPM, alat pertanggungjawaban menjadi penting bagi aktor pemerintah untuk menunjukkan sejauh mana kesesuaian antara harapan publik dengan implementasi kebijakannya. Goddard (2005) menggarisbawahi penelitian terdahulu yang menekankan persenyawaan antara praktik akuntansi,

transparansi, dan akuntabilitas sebagai perangkat pertanggungjawaban kontrak pelayanan publik.

Reginato (2010) menjelaskan bahwa pertanggungjawaban sulit terwujud tanpa adanya transparansi keuangan. Pertanggungjawaban dalam konteks NPM terbagi menjadi 3 (tiga) kategori: 1) keuangan, 2) manajerial, dan 3) profesional. Pertanggungjawaban keuangan fokus pada ketaatan dengan dokumen anggaran dan regulasi. Pertanggungjawaban manajerial memerlukan transparansi informasi keekonomisan, efisiensi, efektivitas dari operasional pemerintah. Para pengguna eksternal membutuhkan informasi tentang jenis dan kualitas layanan publik yang disediakan, tingkat efisiensi, aktiva bersih dan perubahannya, tingkat kewajiban dan aset keuangan, komposisi dan hubungan antara output dan sumber daya (Reginato, 2010).

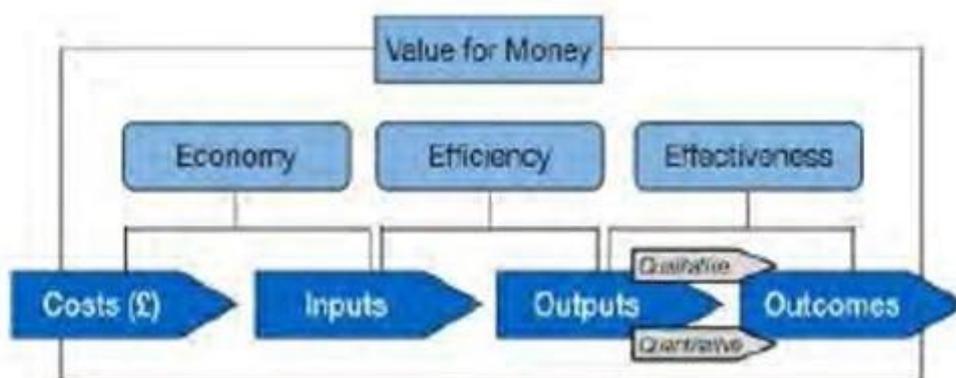
Pertanggungjawaban profesional bersifat strategis dan ikhtisar dari implementasi kebijakan publik kepada pemangku kepentingan tingkat tinggi. Pertanggungjawaban tersebut menunjukkan transparansi dalam pengendalian strategis, perencanaan menengah, dan laporan berbahasa populer kepada publik dalam menerjemahkan kinerja berdasarkan *outcomes* dan efektivitas.

Pada PMK 129/05/2020, dijelaskan konsep transparansi yang dijadikan pedoman oleh BLU yakni adanya keterbukaan dalam melaksanakan proses pengambilan keputusan dan dalam mengungkapkan informasi material dan relevan mengenai BLU

2.1.12 Konsep Efisiensi dan Value For Money (VFM)

Definisi *Value for Money* (VFM) menurut ITAD *Final Report* dalam jurnal *Measuring the Impact and Value for Money for Governance & Conflict Programmes* (Barnett. Barr. Christie. Duff & Hext. 2010) mengungkapkan bahwa IFM adalah

bagaimana mendapatkan manfaat maksimal dari waktu ke waktu dengan sumber daya yang tersedia. IFM adalah tentang mencapai keseimbangan yang tepat antara ekonomi, efisiensi dan efektivitas lokal atau membelanjakan secara kurang, membelanjakan dengan baik dan membelanjakan dengan bijak untuk mencapai prioritas lokal. VFM akan bernilai tinggi ketika terjadi keseimbangan optimal antara ketiga elemen tersebut. Ketika biaya relatif rendah, produktifitas tinggi dan hasil yang sukses telah dicapai. Konsep *Value for Money* (VFM) dapat dilihat dalam gambar di bawah ini:



Gambar 2.5 Konsep VFM

Sumber: Barnett.Barr, Christie, Duff dan Hext (2010)

Fleksibilitas anggaran yang diberikan oleh pemerintah kepada satker BLU menjadi acuan bahwa dalam pelaksanaan anggaran, satker BLU dituntut untuk efektif, efisien, dan ekonomis dalam menggunakan seluruh sumber daya yang dimiliki. Konsep *value for money* dapat dijadikan acuan bagi satker BLU dalam mengukur pelaksanaan anggaran berdasarkan perencanaan dan penganggaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

Klasifikasi atas efisiensi dikembangkan melalui produktivitas, analisis risiko dan mitigasi. Produktivitas meliputi rasio antara *input* dan *output* yaitu ukuran VFM yang utama, namun sangat sulit untuk memperkirakan secara akurat atas

pengukuran program Tata Kelola. Kriteria ini menggabungkan biaya aktivitas atau *output* relatif terhadap program serupa menggunakan *benchmarking*. Kemudian dibandingkan bagaimana nilai *output* yang sedang dioptimalkan (misalnya dengan meningkatkan proporsi *output* atau mengurangi proporsi *input*) dan apakah penjadwalan kegiatan menunjukkan pengiriman *output* dengan tepat waktu dan memungkinkan ukuran produktivitas yang lebih formal, yaitu dengan membandingkan aktual dengan yang direncanakan (Barnett et al,2010).

Politisi jarang menawarkan argumen substantif untuk mendukung klaim mereka tentang efek ekonomi yang diharapkan dari agensifikasi (Van Thiel 2002). Pengecualian atas efek agensifikasi ditemukan di Selandia Baru (Boston 1994), di mana teori ekonomi *neo-institusional* seperti agen utama dan ekonomi biaya transaksi digunakan untuk mengajukan pendapat mengapa agensifikasi akan mengarah kepada peningkatan kinerja sektor publik. Mengikuti logika ini, agensifikasi akan mengarah kepada pelayanan publik yang bersifat kekhususan dan yang bersifat spesifik, serta mengarah kepada kecocokan yang lebih baik antara permintaan klien dan pelayanan yang ditawarkan. Hal ini akan meningkatkan kualitas di satu sisi dan meningkatkan efisiensi atau mengurangi pemborosan pada sisi lain. Dalam model ini, agensi beroperasi di bawah tekanan kompetitif tergantung kepada permintaan pasar. Karena masyarakat akan memiliki lebih banyak pilihan, sehingga agensi merasakan insentif *eksternal* untuk meningkatkan pelayanan mereka dan terus berinovasi untuk memenuhi permintaan (Jilke et al; 2015). Dengan demikian, maka argumen yang berhubungan dengan argumen struktur pasar di satu sisi dengan argumen struktur organisasi pada sisi yang lain akan sangat bergantung.

Persaingan yang diasumsikan menyebabkan biaya yang lebih rendah per unit *output*, ada pula yang dilakukan dengan meningkatkan efisiensi (Savas 1987).

Teori pilihan publik menganggap monopoli memiliki efek negatif pada kinerja (Ostrom dan Ostrom 1971). Tidak adanya pasar dalam komisi pelayanan publik oleh birokrasi besar mengurangi insentif bagi pegawai negeri untuk bekerja secara efisien (Niskanen 1971; Osborne dan Gaebler 1992). Agensifikasi dapat memfasilitasi monopoli negara atas pelayanan publik, yang sebagian besar dilakukan dengan kombinasi atas liberalisasi pasar, sehingga penyedia lain dapat memasuki pasar (Héritier 2001). Warga negara seharusnya dapat membuat keputusan berdasarkan informasi tentang pilihan penyedia pelayanan dan memiliki opsi untuk berpindah kewarganegaraan jika kinerja pemerintahnya dinilai buruk (Aberbach dan Christensen 2005). Kinerja sektor publik sebuah negara seharusnya berkinerja baik jika *output* dan hasilnya tinggi. Jika pemerintah mencapai hasil ini dengan biaya rendah, sektor publik akan dinilai efisien dan menghasilkan *value for money*. Tahap pelaksanaan disiplin belanja agar tetap efisien dan efektif untuk menjaga keseimbangan (*intergeneration*) dan keberlangsungan (*sustainability*) fiskal antar generasi (Robinson, 1998).

Afonso et al. (2005, 2010) secara umum berpendapat bahwa sejak adanya reformasi pengelolaan keuangan publik, tren peran pemerintah dalam perekonomian semakin berkurang dengan mengedepankan semangat efisiensi dan efektivitas yang ditandai dengan privatisasi, *contracting out*, desentralisasi, dan *downsizing*.

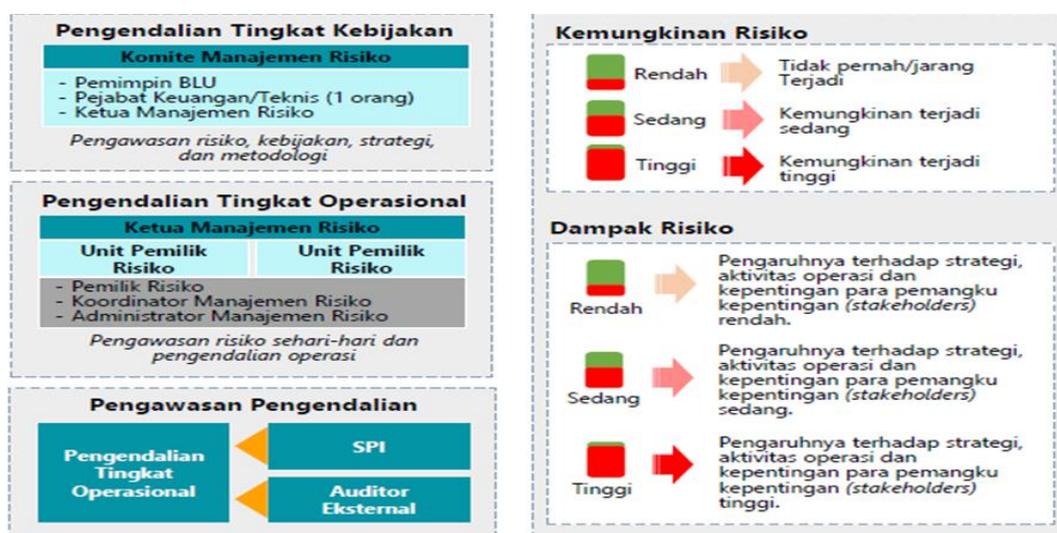
Menurut PMK No 129 tahun 2020 bahwa BLU adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan kepada prinsip efisiensi dan produktivitas. Disebutkan dalam PMK 129 tahun 2020 pasal 70 dijelaskan adapun yang dimaksud dengan belanja BLU adalah belanja yang

dipergunakan untuk belanja pegawai; belanja barang; dan belanja modal. Belanja pegawai sebagaimana dimaksud merupakan belanja pegawai yang berasal dari anggaran pendapatan dan belanja negara (rupiah murni), sedangkan belanja pegawai yang didanai dari penerimaan negara bukan pajak BLU dimasukkan ke dalam belanja barang BLU. Belanja barang terdiri dari belanja barang yang berasal dari anggaran pendapatan dan belanja negara (rupiah murni) dan belanja barang yang didanai dari penerimaan negara bukan pajak BLU. Belanja barang yang didanai dari penerimaan negara bukan pajak BLU terdiri dari belanja gaji dan tunjangan, belanja barang, belanja jasa, belanja pemeliharaan, belanja perjalanan, dan belanja penyediaan barang dan jasa BLU lainnya yang berasal dari penerimaan negara bukan pajak BLU, termasuk belanja pengembangan sumber daya manusia. Belanja modal terdiri dari belanja modal yang berasal dari anggaran pendapatan dan belanja negara (rupiah murni) dan belanja modal BLU. Pengelolaan belanja BLU diselenggarakan secara fleksibel berdasarkan kesetaraan antara volume kegiatan pelayanan dengan jumlah pengeluaran, mengikuti praktik bisnis yang sehat.

Pengukuran kinerja BLU diatur secara jelas dalam Peraturan Dirjen Perbendaharaan No Per 24/ PB / 2018 bahwa penilaian kinerja BLU adalah suatu cara dalam menilai capaian penyediaan layanan umum yang diselenggarakan oleh BLU, yang meliputi penilaian aspek keuangan dan penilaian aspek pelayanan, dilakukan secara tahunan. Penilaian aspek keuangan adalah penilaian kinerja BLU berdasarkan analisis data laporan keuangan BLU dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mengenai pengelolaan keuangan BLU.

Analisis risiko dan mitigasi membahas kekuatan konflik dan analisis risiko yang dilakukan untuk efisiensi, serta langkah-langkah yang diambil dalam mengurangi dan mengelola risiko. Untuk menghindari menciptakan insentif

penghindaran risiko, berfokus kepada cara untuk menyeimbangkan risiko yang melekat dengan pengembalian yang diharapkan, dan termasuk responsif terhadap perubahan dalam keadaan yang sulit secara signifikan. Karena VFM yang sehat diwakili oleh pengukuran risiko yang tepat (Barnett et al,2010). Risiko adalah segala sesuatu yang berdampak negative terhadap pencapaian tujuan yang diukur berdasarkan kemungkinan akan dampaknya. Manajemen risiko adalah pendekatan sistematis untuk menentukan tindakan terbaik dalam kondisi ketidakpastian Gorrod Martin (2003).



Gambar 2.6 Konsep Manajemen Risiko Pada BLU

Sumber : PPK BLU

Tujuan diterapkannya penilaian manajemen risiko pada Satker BLU adalah untuk mengantisipasi, mengidentifikasi dan mengintegrasikan bentuk risiko secara efektif dan efisien. Dengan terbentuknya manajemen risiko pada Satker BLU akan menghindari terjadinya hal-hal yang tidak diharapkan, memberikan perlindungan bagi Satker BLU akibat kegagalan manusia, proses, system serta dapat meningkatkan efektivitas dan efisiensi.

Tujuan diterapkannya penilaian manajemen risiko pada Satker BLU adalah untuk mengantisipasi, mengidentifikasi dan mengintegrasikan bentuk risiko secara efektif dan efisien. Dengan terbentuknya manajemen risiko pada Satker BLU akan menghindari terjadinya hal-hal yang tidak diharapkan, memberikan perlindungan bagi Satker BLU akibat kegagalan manusia, proses, sistem serta dapat meningkatkan efektivitas dan efisiensi.

2.2 Tinjauan Empiris

Tabel 2.1 Mapping Empiris

No	Penulis	Judul Penelitian	Persamaan dan Perbedaan Penelitian	Variabel	Temuan/Pengaruh Antara Var	Kebaruan Penelitian
1.	Overman, Sjors van Thiel, Sandra Van Theil <i>Public Management Review</i> , 18(4), 611–635.	<i>Agencification and Public Sector Performance: A systematic comparison in 20 countries</i>	PERSAMAAN Menguji secara simultan kinerja agensi pada 20 negara di Eropa dan Asia PERBEDAAN Menguji efisiensi belanja di seluruh Indonesia	H1: <i>more resources lead to an improvement in public sector performance</i> H2: <i>the less regulation is perceived as a burden, the more public sector performance improves.</i> H3: <i>based on the public choice logic, will improve public sector performance.</i> H4: <i>agencification will lead to increased public sector performance, in particular, increased efficiency</i>	Berpengaruh negative antara kinerja agensi (Output) dengan efisiensi	1. Variabel X yang digunakan berbeda 2. Digunakan transparansi sebagai mediasi
2.	Afonso, António; Schuknecht, Ludger; Tanzi, Vito. <i>Working Paper Series</i>	<i>Public sector efficiency: an international comparison</i>	PERSAMAAN 1. Gabungan untuk mengukur kinerja dan efisiensi sektor publik 2. Menguji Determinan dari efisiensi belanja publik	Variabel Dependen : Efisiensi belanja publik Variabel Independen : GDP Per kapita, Property Rights, Openness	Analisis Tobit pengaruh faktor non-discretionary, terutama variabel non-fiskal, terhadap efisiensi pengeluaran. Analisis menunjukkan bahwa jaminan hak milik, PDB per kapita, kompetensi pegawai negeri, dan tingkat pendidikan masyarakat	1. Isu konseptual dan metodologis yang terkait dengan pengukuran dan analisis efisiensi pada agensi 2. Membangun indikator komposit efisiensi pada seluruh agensi kesehatan di Indonesia

No	Penulis	Judul Penelitian	Persamaan dan Perbedaan Penelitian	Variabel	Temuan/Pengaruh Antara Var	Kebaruan Penelitian
	No. 581 / January 2003. <i>European Central Bank (ECB)</i>		<p>PERBEDAAN</p> <p>1. Analisis kinerja dan efisiensi non-parametrik</p> <p>2. Menggunakan faktor non-discretionary untuk menjelaskan inefisiensi</p> <p>3. Unit analisis riset ini pada akuntansi pemerintah murni</p>	Transparansi kebijakan pemerintah	<p>berpengaruh positif terhadap efisiensi pengeluaran.</p> <p>Transparansi tidak berpengaruh positif</p>	
3.	<p>HW Lampea, D. Hilgersb & C. Ihla.; Penerbit: Routledge Informa Ltd Terdaftar di Inggris dan Wales Nomor Terdaftar: 1072954. a) Institute of Entrepreneurship, Hamburg University</p>	<p><i>Does accrual accounting improve the efficiency of cities? Evidence from Germany</i></p>	<p>PERSAMAAN</p> <p>Menggunakan variabel akrual untuk meningkatkan efisiensi</p> <p>PERBEDAAN</p> <p>Pada level pemerintah daerah di Jerman</p>	<p>1. Menilai akuntansi akrual meningkatkan efisiensi publik beralih dari kas ke akuntansi akrual dan anggaran. Menggunakan pendekatan cost frontier untuk mengukur efisiensi.</p> <p>2. Evolusi internasional dan Jerman adopsi akuntansi akrual.</p>	<p>Penelitian ini menguji dua hipotesis yang diajukan mengenai konsekuensi efisiensi akuntansi akrual di sektor publik. Pertama, membuktikan bahwa penerapan akuntansi akrual menyebabkan peningkatan efisiensi biaya di pemerintah daerah (H1). Kedua, peningkatan efisiensi biaya lembur ketika penerapan akuntansi akrual (H2) tidak dapat dibuktikan. Temuan ini membantu untuk menyediakan manajer publik serta politisi dengan bukti untuk perubahan sistem akuntansi, membuktikan manfaat akuntansi akrual sektor publik. Pertanyaan penelitian utama ini saat ini ditangani oleh Komisi UE, yang</p>	<p>Mennggunakan variabel selain akrual untuk dilakukan pengukuran secara komprehensif terhadap efisiensi</p>

No	Penulis	Judul Penelitian	Persamaan dan Perbedaan Penelitian	Variabel	Temuan/Pengaruh Antara Var	Kebaruan Penelitian
	<p>of Technology , Hamburg 21073, Germany b) Institute for Public and Nonprofit Manageme nt, Johannes Kepler University Linz, Linz 4040, Austria Diterbitkan online: 15 Apr 2015.</p>				<p>mempersiapkan pengenalan standar IPSAS di seluruh UE dan prosedur pengesahan (H2) tidak dapat dibuktikan. Temuan ini membantu untuk menyediakan manajer publik serta politisi dengan bukti untuk perubahan sistem akuntansi, membuktikan manfaat akuntansi akrual sektor publik. Pertanyaan penelitian utama ini saat ini ditangani oleh Komisi UE, yang mempersiapkan pengenalan standar dan prosedur pengesahan IPSAS di seluruh UE.</p>	
4.	<p>Budi Waluyo Internationa l Journal of Public Sector Manageme nt, Vol. 31</p>	<p><i>Balancing financial autonomy and control in agencification Issues emerging from the Indonesian higher education</i></p>	<p>PERSAMAAN Terdapat variable otonomi yang serupa dengan X4 Kemandirian Fiskal</p> <p>PERBEDAAN Mengeksplorasi praktik-praktik otonomi</p>	<p>Penelitian kualitatif</p>	<p>Penelitian ini menyoroti keseimbangan yang tidak stabil antara otonomi keuangan dan praktik pengendalian di universitas</p>	<p>Menambahkan variable selain otonomi dan menggunakan pengujian secara kuantitatif</p>

No	Penulis	Judul Penelitian	Persamaan dan Perbedaan Penelitian	Variabel	Temuan/Pengaruh Antara Var	Kebaruan Penelitian
	No. 7, (2018)		keuangan dan mengontrol isu agensifikasi yang muncul di sektor pendidikan tinggi.			
5.	Thomas Schilleman <i>Utrecht University, Utrecht, Netherlands</i> DOI: 10.1177/0095399711412931 ISSN: 00953997 (OK)	<i>Does Horizontal Accountability Work? Evaluating potential Remedies for Agency Accountability Deficits</i>	<p>PERSAMAAN</p> <p>Melihat akuntabilitas agensi</p> <p>PERBEDAAN</p> <p>Defisit akuntabilitas lembaga eksekutif. Ia berpendapat bahwa defisit yang diakui terdiri dari dua elemen: ketidakmampuan prinsip-prinsip demokrasi untuk meminta pertanggungjawaban badan-badan otonom dan ketidakcukupan mekanisme akuntabilitas hierarkis sendiri.</p>	Studi Kasus Kualitatif	Analisis menunjukkan bahwa akuntabilitas horizontal merupakan solusi parsial dari defisit akuntabilitas. Ini hampir tidak memberikan kontribusi untuk kontrol demokratis tetapi memiliki efek yang menjanjikan untuk pembelajaran organisasi.	Ditambahkan variable dan menguji secara kuantitatif

BAB III

KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

3.1. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran menjelaskan hubungan kausalitas antara variabel-variabel yang diamati. Berdasarkan model kerangka pemikiran pada gambar dapat dijelaskan pengaruh antar variabel dengan membandingkan hasil kajian penelitian sebelumnya. Hal tersebut terlihat bahwa terdapat dukungan empiris pengaruh analisis rencana bisnis anggaran, akuntansi berbasis akrual, size BLU, kemandirian fiskal dan efektivitas dewan pangawas terhadap efisiensi belanja. Transparansi keuangan sebagai variabel mediasi.

Prinsip tata kelola publik yang baik (*Good Public Governance*) diharapkan dapat meningkatkan transparansi yang merupakan salah satu pilar penting bagi pemerintah dan publik. Perbaikan transparansi keuangan bertujuan untuk memastikan keterbukaan dan ketersediaan informasi keuangan yang lebih relevan dan kredibel. Transparansi keuangan yang berkualitas mendukung tujuan *Public Financial Management* yakni terwujudnya disiplin anggaran, ketepatan alokasi dan prioritas sumber daya public serta efektif-efisiennya pemberian layanan publik, sehingga tingkat transparansi keuangan pemerintah secara umum memberikan dampak kinerja pada perekonomian pemerintah.

Bentuk pengelolaan agensifikasi akan menaikkan kinerja pemerintah secara makro, hal ini disebabkan karena *konsep value for money* dapat diwujudkan yang tergambar dari peningkatan *output* pemerintah. Pola pengelolaan berbentuk agensifikasi diklaim bahwa agensi akan bekerja lebih profesional, pengelolaan manajemen dirancang seperti layaknya bisnis, biaya yang ditimbulkan lebih

rendah, pelayanan sesuai kebutuhan masyarakat (*taylor made*) serta output pelayanan diharapkan berkualitas lebih tinggi dibandingkan dengan pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah murni.

Good BLU Governance pada satuan kerja badan layanan umum pemerintah yang mewakili prinsip *good public governance* diharapkan dapat mewujudkan efisiensi belanja BLU sebagai penyedia layanan public yang bernilai *value for money* melalui transparansi keuangan

Adapun tujuan dari penerapan prinsip-prinsip Tata Kelola yang Baik pada BLU adalah untuk:

- a. Mengoptimalkan nilai BLU agar dapat meningkatkan layanan kepada masyarakat;
- b. Mendorong pengelolaan BLU secara profesional, efisien, dan efektif, serta memberdayakan fungsi dan meningkatkan kemandirian Dewan Pengawas dan Pejabat Pengelola BLU;
- c. Meningkatkan legitimasi BLU yang dikelola secara terbuka, adil, dan dapat dipertanggungjawabkan atas mandat yang diberikan Pemerintah;
- d. Mewujudkan BLU yang lebih sehat, dapat diandalkan, amanah, dan kompetitif; dan
- e. Meningkatkan kontribusi BLU dalam kesinambungan fiskal dan perekonomian nasional.

Konsep pola pengelolaan agensifikasi di Indonesia didasarkan pada teori agensi. Hal tersebut dimaksudkan untuk menghindari informasi asimetri yang disebabkan oleh munculnya *moral hazard* antara *principal* dan agen sehingga dibuat proses monitoring dan pemberian insentif oleh Kementerian terhadap Satker BLU. Penerapan teori agensi antara *principal* dengan agen ditandai dengan adanya kontrak kerja yang mendalam, terjalinnya komunikasi yang intensif, sistem

kontrol yang ketat, proses pemantauan berupa supervisi dengan frekuensi yang tinggi serta tuntutan akuntabilitas.

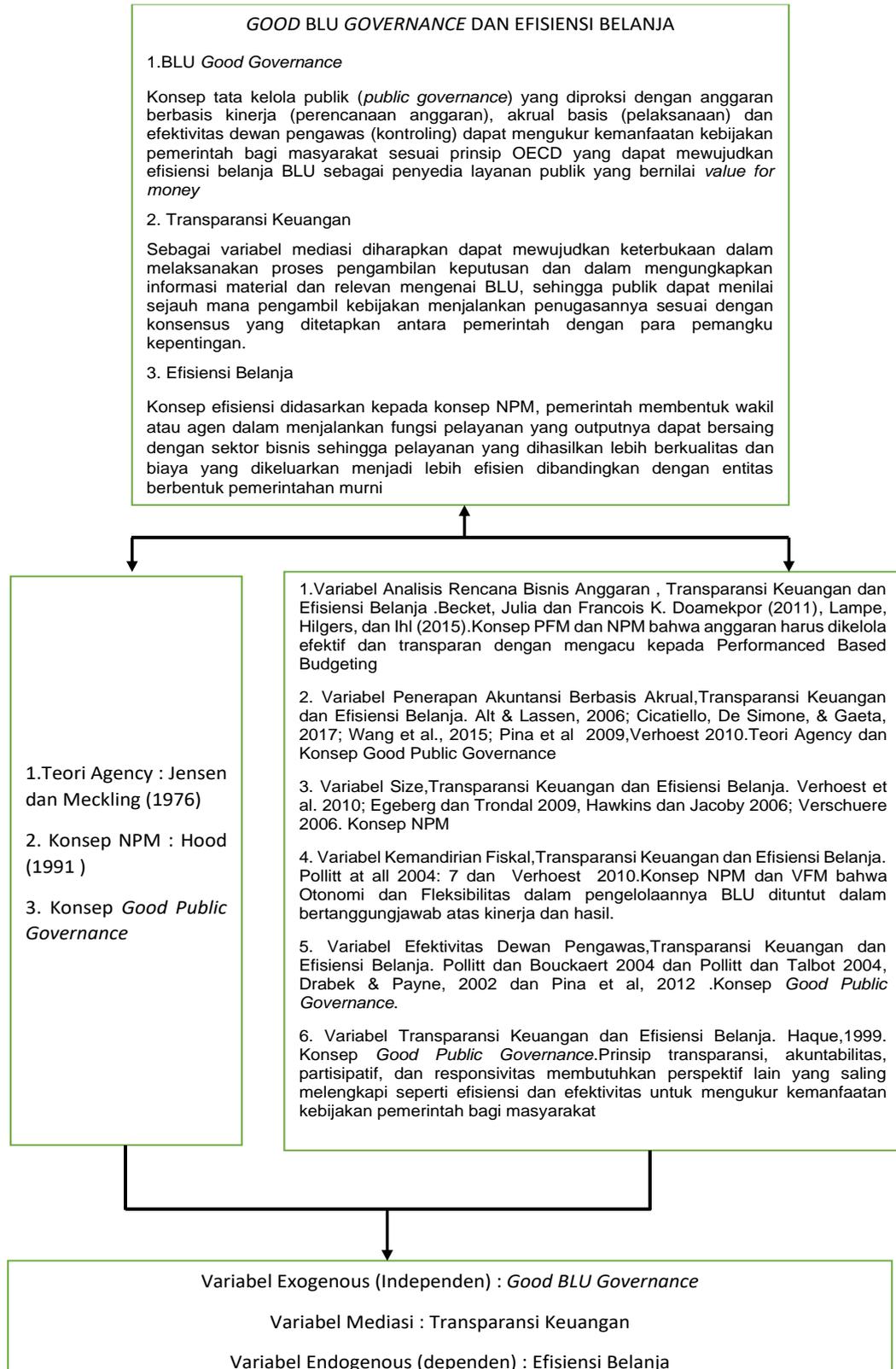
Konsep transparansi didasarkan pada teori *good public governance*. Konsep tata kelola publik (*public governance*) berkembang mengikuti dinamika kejelasan hubungannya antara peran pemerintahan dengan pembangunan ekonomi yang berkelanjutan (OECD, 2011). Prinsip transparansi, akuntabilitas, partisipatif, dan responsivitas membutuhkan perspektif lain yang saling melengkapi seperti efisiensi dan efektivitas untuk mengukur kemanfaatan kebijakan pemerintah bagi masyarakat (Haque, 1999). Kredibilitas informasi keuangan berupa transparansi keuangan pemerintah dalam praktiknya disajikan ke dalam berbagai format berupa laporan tahunan (*annual report*), laporan statistik keuangan, dan sekurang-sekurangnya laporan realisasi anggaran. Laporan yang dimulai dari hulu hingga hilir adalah pencatatan transaksi keuangan melalui sistem informasi akuntansi yang dibangun oleh kementerian keuangan atau unit perbendaharaan negara.

Dalam konteks tata kelola, akuntansi merupakan perangkat institusional yang mendukung transparansi. Prosedur akuntansi dan audit membantu kejelasan pencatatan atribut hak dan kewajiban yang timbul dari mekanisme pertukaran (misal: barang, jasa, dan modal) (Leuz & Wysocki, 2016; Wysocki, 2011). Hal tersebut menurunkan biaya transaksi dan informasi asimetri sehingga mendorong penegakan kontrak hak-hak kepemilikan (*property rights*) yang pada akhirnya berdampak pada penguatan tingkat kepercayaan publik dalam perekonomian (North Douglas, 1990).

Adapun efisiensi belanja pemerintah didasarkan kepada konsep *New Public Management*. Tujuan dibentuknya BLU adalah sebagai penyedia layanan public yang bernilai *value for money* sehingga diharapkan dapat melayani masyarakat

seluas luasnya dengan kualitas yang terukur dan biaya yang efisien. Konsep *New Public Management* dilakukan dengan cara memisahkan antara fungsi pembuat kebijakan publik dengan fungsi yang melaksanakan kebijakan serta memperkenalkan fungsi bisnis dalam sebuah entitas, sehingga paradigma *Reinventing Government* dapat diterapkan. Hal tersebut dilaksanakan pemerintah dengan cara membentuk wakil atau agen dalam menjalankan fungsi pelayanan yang outputnya dapat bersaing dengan sektor bisnis sehingga pelayanan yang dihasilkan lebih berkualitas dan biaya yang dikeluarkan menjadi lebih efisien dibandingkan dengan entitas berbentuk pemerintahan murni.

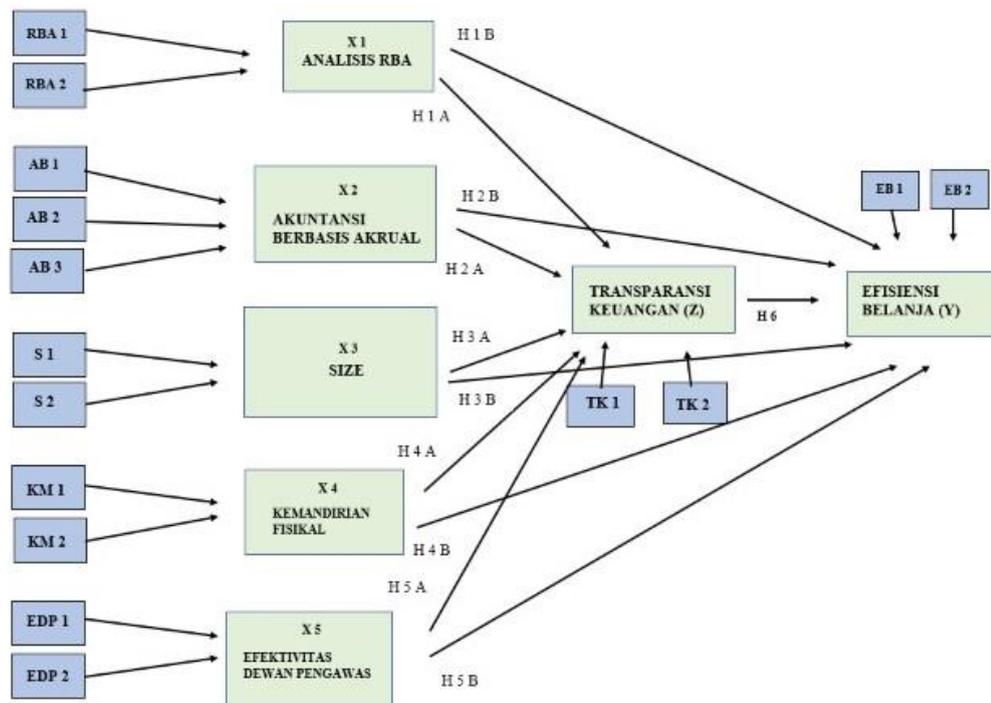
Selanjutnya hubungan antar variabel dalam penelitian ini didasarkan pada konsep *New Public Management*, teori agensi, teori *good public governance*, penelitian-penelitian sebelumnya, Undang-Undang Badan Layanan Umum dan rasionalisasi yang digunakan untuk membentuk model kerangka pemikiran teoritis. Penelitian ini menempatkan pengaruh *Good BLU Governance* sebagai variabel *eksogen* (analisis rencana bisnis anggaran, penerapan akuntansi berbasis akrual, size, kemandirian fiskal dan efektivitas dewan pengawas) serta transparansi keuangan sebagai variabel perantara dan efisiensi belanja pemerintah sebagai variabel *endogen*. Untuk membangun model hubungan antara *Good Governance* terhadap transparansi keuangan digunakan teori agensi, dan *good public governance*. Untuk membangun model hubungan antara transparansi keuangan terhadap efisiensi belanja pemerintah digunakan teori *good public governance*. Untuk membangun model hubungan antara *good governance* terhadap efisiensi belanja pemerintah digunakan teori NPM dan agensi.



Gambar 3.1 Kerangka Pemikiran

3.2. Kerangka Konseptual

Berdasarkan kerangka pemikiran pada sub bab 3.1, maka kerangka konseptual yang menjelaskan hubungan antar variabel dapat dijelaskan sebagai berikut :



Gambar 3.2 Kerangka Konseptual

Penelitian ini menggunakan dua tahap dalam menjelaskan model konsekuensi ekonomis dari pengaruh *good governance* badan layanan umum bidang kesehatan terhadap efisiensi belanja yang di-proxy-kan dengan analisis rencana bisnis anggaran, akuntansi berbasis akrual, *size* BLU, kemandirian fiskal dan efektivitas dewan pangawas. Tahap pertama menjelaskan pengaruh langsung atas *good governance* badan layanan umum bidang kesehatan terhadap transparansi keuangan dan efisiensi belanja. Kerangka konseptual pada tahap pertama menunjukkan bahwa analisis anggaran, penerapan akrual, *size* BLU,

kemandirian fiskal dan efektivitas dewan pengawas akan berpengaruh positif terhadap tingkat transparansi keuangan dan efisiensi belanja.

Tahap kedua adalah menjelaskan pengaruh tidak langsung *good governance* badan layanan umum bidang kesehatan terhadap efisiensi belanja melalui transparansi keuangan. Pada tahap kedua memperlihatkan, tingkat transparansi keuangan BLU memiliki pengaruh positif terhadap efisiensi belanja setelah memperhatikan pengaruh *good governance* badan layanan umum bidang kesehatan terhadap transparansi keuangan. Model tersebut menggambarkan bahwa kelengkapan informasi keuangan BLU memiliki konsekuensi positif terhadap efisiensi belanja yang dimaknai dengan terselenggaranya alur perencanaan (analisis anggaran) ; alur pelaksanaan (penerapan akrual, size BLU, kemandirian fiskal) serta alur monitoring (efektivitas dewan pengawas).

3.3. Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Analisis Rencana Bisnis Anggaran terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU

Berdasarkan konsep *New Public Management* (NPM) bahwa proses anggaran yang diselenggarakan oleh agensi berdasarkan konsep kepada cara model bisnis *private* sesuai dengan pasar. Menurut konsep *Public Financial Management* (PFM) bahwa anggaran operasional harus dikelola secara efektif dan efisien dengan mengacu kepada *Performance Based Budgeting*.

Performance Budgeting menurut Robinson dan Brumby (2005) merupakan mekanisme dalam memperkuat kaitan antara dana yang disediakan untuk entitas sektor publik dengan *outcome* atau *output* entitas melalui penggunaan informasi kinerja formal dalam pengambilan keputusan alokasi sumberdaya. Menurut Becket, Julia dan Francois K. Doamekpor (2011), perencanaan dan pelaksanaan

anggaran pemerintahan sangat dipengaruhi faktor politis dan keadaan sosial masyarakat. Anggaran fleksibel dapat mengakomodir pemerintah untuk bereaksi secara tepat terhadap keadaan politis dan sosial masyarakat sehingga ketepatan pelaksanaan anggaran dapat dicapai. *Flexible budget* tidak hanya mampu menyesuaikan dengan keadaan pasar, tetapi *flexible budget* juga mampu memenuhi kebutuhan masyarakat untuk mendapatkan kesejahteraan dengan cara yang tepat.

Penelitian yang dilakukan oleh Waluyo B (2016) bahwa *flexible budget* telah diterapkan pada BLU dalam membuat RBA dan RSB. Model penganggaran fleksibel BLU juga telah memfasilitasi jika terjadi revisi budget. Namun kendala yang terjadi adalah terletak sumber daya manusia yang menyusun anggaran apakah mempunyai komitmen untuk menyusun sesuai dengan strategi bisnisnya.

Penelitian yang dilakukan pada Universitas Brawijaya oleh Amirya (2012) bahwa RBA sudah disusun dengan menggunakan anggaran berbasis kinerja, namun perilaku pihak yang menyusun anggaran belum 100% memahami anggaran berbasis kinerja.

Fleksibilitas anggaran yang diberikan oleh pemerintah kepada satker BLU dalam pelaksanaannya harus dituntut efektif dan efisien. Konsep *Value for Money* dapat dijadikan acuan bagi Satker BLU dalam mengukur pelaksanaan anggaran berdasarkan perencanaan dan anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Konsep *Value for Money* (VFM) meliputi penilaian efisiensi dan efektivitas BLU. Efisiensi (daya guna) mempunyai pengertian yang berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (*cost of input*). Efektivitas hasil guna merupakan hubungan antara keluaran dengan

tujuan atau sasaran yang ingin dicapai. Pengukuran efektivitas organisasi sektor publik dikatakan efektif apabila kegiatan tersebut mencapai sasaran dan tujuan yang diharapkan.

BLU merupakan unit pemerintahan yang memiliki ciri khusus dalam aspek pengelolaan keuangan. Bisnis dan transaksinya berbeda dengan unit pemerintah lainnya. Misalnya, BLU memiliki otonomi untuk secara langsung mengelola pendapatan, mengelola kas, memiliki anggaran fleksibel, dan melaksanakan proses pengeluaran yang berbeda. Di sisi lain, BLU dikendalikan di bidang perencanaan, penganggaran, dan pelaporan. Tren belanja yang tumbuh pesat secara konsisten tidak disertai dengan peningkatan pendapatan yang memadai (Waluyo dan Sulaeman, 2014). Sehingga pemerintah harus mensubsidi BLU, defisit pembiayaan setiap tahun yang mengindikasikan pengelolaan keuangan di BLU hanya berarti tidak ada kesepakatan dengan kinerja keuangan.

Berdasarkan teori dan riset terdahulu maka penulis dapat membuat pernyataan hipotesisnya adalah:

H_{1a}: Analisis RBA berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan

H_{1b}: Analisis RBA berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja

Pengaruh Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU.

Teori Agensi diterjemahkan pada konsep Badan Layanan Umum dengan melihat hubungan antara kementerian sebagai pihak yang mendelegasikan kewenangan kepada satuan kerja BLU sebagai agen yang melaksanakan tata kelola serta pengambilan keputusan atas pelayanan kepada masyarakat. Sebagai

bentuk akuntabilitas publik, satker BLU membuat pertanggungjawaban berupa laporan keuangan yang akuntabel untuk menghindari asimetri informasi. Konsep *Good Public Governance* juga digunakan untuk menjelaskan hubungan antara akrual basis, transparansi dan efisiensi.

Menurut Terkper dalam *IMF Working Paper* (2008) bahwa badan semi otonom (BLU) seharusnya membuat pencatatan sesuai standar akuntansi agar negara dapat memotret kewajiban akuntansi dan fiskal dengan tingkat akurasi yang baik. Penelitian Giosi et al. (2015) pada negara-negara EU berhasil meletakkan pondasi teori pengaruh angka-akrual terhadap kinerja surat berharga hutang pemerintah di pasar. Dalam konteks studi ilmu akuntansi, transparansi diterjemahkan sebagai pengungkapan laporan keuangan yang memadai. Laporan keuangan yang diungkapkan secara penuh dan disajikan secara wajar akan membantu pemangku kepentingan mendapatkan informasi yang dibutuhkan (Scott, 2011).

Drew dan Dollery (2015) menemukan secara empiris inkonsistensi dari angka-angka depresiasi aset infrastruktur, properti, dan peralatan pada pemerintah lokal New South Wales. Perbedaan metode penyusutan mengakibatkan perumusan kebijakan fiskal menjadi tidak konsisten. Indikator-indikator perumusan fiskal terkait penyediaan aset-aset yang mendukung layanan publik sangat sensitif terhadap informasi akrual seperti tingkat penyusutan (*depreciation rate*). Studi kasus pada pemerintah federal Amerika Serikat, Chan dan Xu (2012) secara anecdotal menunjukkan bahwa kebijakan fiskal yang bersifat akrual sekarang akan memberi konsekuensi aliran arus kas pemerintah di masa mendatang.

Laporan keuangan berbasis akrual menghasilkan jenis laporan yang lebih lengkap serta menggambarkan prosedur secara sistematis. Pina dan Torres

(2003) menunjukkan bahwa transaksi akrual lebih direpresentasikan oleh laporan posisi dan kinerja keuangan. Namun identifikasi atas pos-pos pada laporan posisi keuangan serngkali menimbulkan ketidakjelasan bagi pembaca atas berbagai jenis basis akuntansi. Secara praktik, akrual dapat dikenali melalui publikasi laporan secara lengkap (Pina & Torres, 2003).

Pada konteks pemerintahan yang tidak transparan, prosedur akrual akan memicu pengelolaan angka-angka kinerja keuangan pada level kompetensi yang lebih canggih dibandingkan prosedur berbasis kas. Penelitian sebelumnya menemukan bahwa kondisi melemahnya tata kelola publik seperti partisipasi publik dan demokratisasi mendorong perilaku *policymakers* untuk menyembunyikan kondisi keuangan negara yang sebenarnya (Alt & Lassen, 2006; Cicatiello, De Simone, & Gaeta, 2017).

Karakteristik dari transaksi akrual secara esensial erat kaitannya dengan pengakuan pendapatan dan beban. Pendapatan diakui ketika diterima dan beban ketika terjadi terlepas dari diterimanya pendapatan dan dibayarkannya beban. Namun demikian, pengakuan piutang pendapatan dan atau utang beban harus secara sistematis dievaluasi keandalannya antara lain melalui penurunan nilai dan tingkat kolektifitasnya, sehingga penyisihan (*allowance*) dan kerugian penurunan nilai diperhatikan sebagai karakteristik pencatatan akrual (IFAC, 2015).

Menurut Waluyo B (2018) bahwa penerapan akrual basis BLU efektif sejak tahun 2016 mengacu kepada satu standar saja yakni Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) No 13. Hal tersebut dilakukan oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) dalam merespon agar pelaksanaan akuntansi BLU menjadi mudah untuk diimplementasikan. Namun berdasarkan *best practice* yang terjadi bahwa pelaksanaan proses konsolidasi SAK dan SAP yang dilakukan diharapkan

dapat memvalidasi seluruh transaksi yang terjadi di BLU yang selama ini hanya dapat diungkapkan oleh SAK. Masih menurut penelitian Wibowo (2016) bahwa PKN STAN belum menerapkan PSAP No 13 pada tahun 2016 karena belum memadainya regulasi dan aplikasi Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (SAIBA), namun pada tahun 2017 sudah berhasil diterapkan yang disebabkan karena kelengkapan regulasi, SDM yang kompeten, dan aplikasi SAIBA yang telah dimutakhirkan oleh Kemenkeu.

Permasalahan adopsi akrual adalah munculnya potensi *moral hazard* dan *policy makers* dalam mengolah informasi keuangan kepada publik. Pada level makro, defisit pelaksanaan anggaran sebagai indikator fiskal pemerintah yang ditengarai menimbulkan kekeliruan persepsi bagi semua pemangku kepentingan (Irwin 2012, 2016). Penerapan manajemen kinerja, kelengkapan informasi keuangan secara akrual berpengaruh pada pola penilaian *reward*, *punishment* yang berdampak pada insentif moneter (Fox, J, 2007).

Berdasarkan teori dan riset terdahulu maka penulis dapat membuat pernyataan hipotesisnya sebagai berikut:

H_{2a}: Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan

H_{2b}: Penerapan Akuntansi Berbasis Akrual berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja

Pengaruh Size Terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU

Konsep NPM digunakan untuk memisahkan antara pembuat kebijakan publik dengan fungsi yang melaksanakan kebijakan serta memperkenalkan fungsi bisnis dalam sebuah entitas (Trosa, 1994). Kompetensi pengambilan keputusan manajerial yang diperbesar memungkinkan manajer agensi untuk bereaksi cepat pada lingkungan yang berubah dan tuntutan pengguna layanan. Inti dari tipe agensi ideal NPM ini bahwa hubungan antara pemerintah yakni departemen induk dan agensi individu diatur oleh semacam perjanjian kinerja, yang dinegosiasikan antara kedua aktor, seperti di sektor swasta.

Beberapa penelitian menemukan efek positif *size* organisasi pada otonomi *de facto* lembaga, karena lembaga yang lebih besar memiliki lebih banyak sumber daya bagi lembaga untuk melaksanakan tugasnya (Verhoest et al. 2010; Egeberg dan Trondal 2009, Hawkins dan Jacoby 2006). Schumpeter (1942) dalam Kessler (1961) membuat hipotesis bahwa firma besar dengan kekuatan pasar yang luas mendorong inovasi dan teknologi menjadi lebih efisien dibandingkan perusahaan kecil. Perusahaan besar mendapat keuntungan dari penggunaan peralatan lebih efisien, penggunaan tenaga teknis khusus yang lebih efisien, biaya modal yang lebih rendah, dan sumber daya yang unggul untuk mendanai proyek serta menarik perhatian (Kamien dan Schwartz 1982). Namun sebaliknya terdapat temuan empiris yang cukup konsisten bahwa perusahaan kecil dan menengah melakukan dengan lebih efisien (Scherer 1965 ; Cooper 1964) dalam Felin et al (2014). Struktur organisasi yang besar cenderung otoriter dalam membuat keputusan, semakin besar organisasi akan semakin baik kemungkinannya bahwa pembuat keputusan utama akan beroperasi dengan murni (Williamson, 1967).

Menurut Amany (2020) ukuran BLU pendidikan memiliki pengaruh positif

terhadap akreditasi BLU pendidikan. BLU yang memiliki ukuran yang lebih besar cenderung memiliki keamanan dalam hal sarana prasarana sehingga BLU pendidikan dapat melakukan penyediaan dan pengembangan pada bidang-bidang lain yang menunjang kualitas BLU pendidikan tersebut. Akibatnya, BLU dengan ukuran yang besar disarankan melakukan desentralisasi tugas pada bagian-bagian dalam BLU sehingga BLU lebih responsif dalam menanggapi kebutuhan organisasi terkait dengan pengembangan kualitas BLU. Sehingga diperlukannya transparansi keuangan pada BLU.

Namun, studi empiris lain menemukan hubungan negatif antara *size* agensi dan otonomi (Bach 2010, agensi Jerman). Dalam Verhoest (2017), agensi dapat memiliki sistem keuangan dan kebijakan personalia yang berbeda, meskipun derajat otonomi keuangan, personalia, dan manajemen berbeda-beda untuk tiap organisasi. Ketika rentang kontrol menjadi terlalu besar dan masalah koordinasi muncul, ukuran besar menyebabkan peningkatan biaya transaksi (Andrews 2010; Williamson 1967).

Beberapa penelitian menemukan efek positif *size* organisasi pada otonomi *de facto* lembaga, karena lembaga yang lebih besar memiliki lebih banyak sumber daya bagi lembaga untuk melaksanakan tugasnya (Verhoest et al. 2010; Egeberg dan Trondal 2009, Hawkins dan Jacoby 2006), untuk membangun keahlian dan kekuatan mereka, dan dengan demikian menahan kendali dari badan-badan yang lebih unggul (Carpenter 2001). Ketika rentang kontrol menjadi terlalu besar dan masalah koordinasi muncul, ukuran besar menyebabkan peningkatan biaya transaksi (Andrews 2010; Williamson 1967).

Berdasarkan teori dan riset terdahulu maka penulis dapat membuat pernyataan hipotesisnya sebagai berikut:

H3a : Size BLU berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan

H3b : Size BLU berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja

Pengaruh Kemandirian Fiskal terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU

Konsep NPM didasarkan untuk menjelaskan variable kemandirian fiskal, transparansi keuangan dan efisiensi belanja. Mengubah cara dan model birokrasi publik dari model tradisional kepada cara dan model bisnis private sesuai dengan perkembangan pasar (Chistopher Hood,1993), bahwa otonomi dan fleksibilitas dalam pengelolaannya BLU dituntut dalam bertanggungjawab atas kinerja dan hasil.

Semi-otonom adalah lembaga yang memiliki beberapa derajat otonomi berdasarkan struktur hukum dan kondisi politik-administrasi, dan berada di bawah kontrol oleh otoritas yang lebih tinggi (Verhoest et al., 2010). Otonomi lembaga tidak jelas (Bouckaert G and Peters, 2004) dan dibangun dalam perspektif yang berbeda dan multidimensi (Bach, 2014). Oleh karena itu, Pollitt dan rekan (2004: 7) berpendapat bahwa tidak ada klasifikasi hukum universal untuk badan publik otonom yaitu kemandirian fiskal.

Banyak penelitian pada pemerintahan difokuskan tidak hanya pada konseptual dan deskripsi, tetapi juga menjelaskan otonomi lembaga dan kontrol lembaga. Diskusi konseptual tentang apa sebenarnya arti otonomi lembaga telah banyak dilakukan dan berkembang (Christensen, 2001). Beberapa konsensus telah berkembang di sekitar perbedaan konseptual yang dapat dirujuk oleh dimensi otonomi yang berbeda (Verhoest et al. 2004). Otonomi dapat mengacu pada tingkat kompetensi pengambilan keputusan lembaga yang menyangkut manajemen di satu sisi dan tentang kebijakan lembaga di sisi lain.

Public Service Agency (PSA) dikritik karena kualitas layanannya tidak meningkat sebanyak peningkatan hak istimewa (Damhuri, 2011). Penelitian yang dilakukan oleh Wijyaningrum (2012) bahwa Kinerja keuangan BLU RSUP Dr. Sardjito Yogyakarta sesudah penerapan PPK-BLU meningkat, dilihat dari rasio-rasio yang berhubungan dengan efisiensi operasional manajemen. Hal ini menandakan bahwa tujuan PPK- BLU untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan produktivitas dapat dilaksanakan dengan baik oleh manajemen RSUP Dr. Sardjito.

Otonomi lembaga tidak jelas (Bouckaert dan Peters, 2004) dan dibangun dalam perspektif yang berbeda dan multidimensi (Bach, 2014). Oleh karena itu, Pollitt dan rekan (2004:7) berpendapat bahwa tidak ada klasifikasi hukum universal untuk badan publik otonom (kemandirian fiskal).

Secara umum, otonomi menekankan pada tingkat pilihan yang dapat dibuat oleh organisasi (Verhoest et al., 2010) dalam mengelola sumber daya melalui kebijaksanaan dan kebijakannya sendiri. Verhoest dan rekan (2004) menyebutkan dua jenis otonomi untuk lembaga, yaitu otonomi kebijakan dan manajemen. Otonomi kebijakan mengacu pada kebijaksanaan independen dalam implementasi kebijakan (Bach, 2010), sedangkan otonomi manajemen adalah pendelegasian fungsi manajemen untuk memfasilitasi pengambilan keputusan yang independen dan memungkinkan perilaku yang efisien (Pollitt et al., 2004).

Carolina (2020) prediksi analisis kinerja BLU pada tahun 2021 bahwa sumber dana PNBPN digunakan untuk kegiatan operasional sedangkan RM yang berasal dari APBN digunakan untuk investasi atau ekspansi namun untuk belanja pegawai, barang, maupun modal yang dapat digunakan sebagai sumber dana belanja RM maupun sumber dana dari PNBPN. Rasio kemandirian menunjukkan jumlah PNBPN

relatif terhadap jumlah dari PNB dan rupiah murni (APBN). Rasio kemandirian merupakan hal yang sangat penting karena BLU yang memiliki rasio kemandirian baik seharusnya bisa mengurangi alokasi pagu RM yang berasal dari APBN. Rasio kemandirian BLU tahun 2017-2020 rata-rata sebesar 70,87 persen, artinya rasio kemandirian BLU sudah baik karena BLU tidak tergantung dari pagu RM yang berasal dari APBN. Kemandirian BLU diharapkan akan menambah ruang fiskal APBN, sebagai contoh menurut Dirjen Anggaran Pemerintah tidak perlu mengalokasikan tunjangan kinerja dari pagu RM sebesar Rp10,1 triliun per tahun untuk BLU karena didanai dari PNB BLU.

Berdasarkan teori dan riset terdahulu maka penulis dapat membuat pernyataan hipotesisnya sebagai berikut:

H_{4a}: Kemandirian Fiskal berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan

H_{4b}: Kemandirian Fiskal berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja

Pengaruh Efektivitas Dewan Pengawas terhadap Transparansi Keuangan dan Efisiensi Belanja BLU

Dewan pengawas sebagai penasihat Satker BLU berusaha menjadi penengah antara manajemen dengan pemangku kepentingan (Kementerian yang membawahi Satker BLU) sesuai dengan prinsip *Good Public Governance* dan bertanggung jawab atas perannya kepada Kementerian, serta konsep akuntabilitas agar pengelolaan BLU dapat berjalan efektif.

Pollitt dan Bouckaert 2004; Pollitt dan Talbot 2004 mengatakan, badan-badan seringkali berakhir tidak hanya tunduk pada kendali strategis (biasanya oleh target

kinerja dan kendali anggaran garis bawah), tetapi mereka menderita intervensi sehari-hari oleh para menteri dan pejabat departemen. Mereka juga beroperasi dalam bayang-bayang potensi reorganisasi oleh departemen mereka. Sementara dalam beberapa pengertian jauh, badan-badan secara keseluruhan masih relatif mudah dijangkau dari departemen dan menteri mereka, meskipun staf pada beberapa badan dapat melawan kendali ini dengan menggunakan pengetahuan mereka pada bidang kebijakan.

Carlos Santiso (2001) mengukur efektivitas audit pada badan semi otonom untuk mewujudkan akuntabilitas dan pencegahan korupsi menemukan bahwa audit pemerintahan mempunyai pengaruh terhadap tata kelola fiskal pemerintah, kualitas internal institusi, pengendalian korupsi dan transparansi keuangan.

Secara jelas, konsep otonomi terkait dengan konsep penting lain yang digunakan dalam konteks agensifikasi layanan publik, kontrol pemerintah atas perilaku lembaga. Pengendalian disini diartikan sebagai mekanisme dan instrumen yang digunakan oleh pemerintah untuk mempengaruhi keputusan dan perilaku badan secara sengaja untuk mencapai tujuan pemerintah. Mencerminkan berbagai jenis otonomi, para pelaku politik dapat mengontrol lembaga dengan menggunakan kontrol berorientasi input *ex-ante* melalui pembatasan bagaimana lembaga harus mengelola sumber daya mereka, kontrol berorientasi hasil *ex-post* dalam bentuk perjanjian kinerja, kontrol struktural melalui penunjukan dan evaluasi manajer agensi dan anggota dewan, kontrol keuangan melalui alokasi anggaran, atau dengan mendorong persaingan atau kolaborasi (Verhoest et al. 2004).

Model otonomi birokrasi yang lebih tinggi untuk bidang kebijakan tertentu telah diperjuangkan di bawah harapan teoritis bahwa kebijaksanaan manajerial yang

lebih besar, ditambah dengan akuntabilitas pusat-pemerintah yang lebih ketat dan kontrol hasil, akan meminimalkan bahaya moral dan masalah seleksi yang merugikan di sektor publik. Perubahan ganda ini akan mengubah pembuatan kebijakan menjadi lebih efisien dan tidak terlalu dipolitisasi (G. Hood, 1991, Osborne & Gaebler, 1992).

Secara jelas, konsep otonomi terkait dengan konsep penting lain yang digunakan dalam konteks agensifikasi layanan publik, kontrol pemerintah atas perilaku lembaga. Pengendalian disini diartikan sebagai mekanisme dan instrumen yang digunakan oleh pemerintah untuk mempengaruhi keputusan dan perilaku badan secara sengaja untuk mencapai tujuan pemerintah. Mencerminkan berbagai jenis otonomi, para pelaku politik dapat mengontrol lembaga dengan menggunakan kontrol berorientasi input *ex-ante* melalui pembatasan bagaimana lembaga harus mengelola sumber daya mereka, kontrol berorientasi hasil *ex-post* dalam bentuk perjanjian kinerja, kontrol struktural melalui penunjukan dan evaluasi manajer agensi dan anggota dewan, kontrol keuangan melalui alokasi anggaran, atau dengan mendorong persaingan atau kolaborasi (Verhoest et al. 2004).

Menurut Waluyo, B (2016) bahwa mekanisme kontrol pada BLU dilakukan melalui dibentuknya divisi audit internal sebagai supervisor atas aktivitas operasional yang berkaitan dengan keuangan, aset dan kepatuhan prosedur misalnya *monitoring cash balance*, melakukan *cash opname*, melakukan kontrol pendapatan. Pada aspek tata kelola BLU secara menyeluruh diberikan mandat kepada Dewan Pengawas yang fungsinya seperti Dewan Komisaris pada organisasi swasta. Adapun tugas Dewan Pengawas adalah melakukan supervisi tujuan jangka panjang strategis BLU, melakukan monitoring dan implementasi operasional; melakukan evaluasi ; penilaian kinerja serta memberikan solusi atas permasalahan yang terjadi.

Berdasarkan teori dan riset terdahulu maka penulis dapat membuat pernyataan hipotesisnya sebagai berikut:

H_{5a}: Efektivitas Dewan Pengawas berpengaruh positif terhadap Transparansi Keuangan

H_{5b} : Efektivitas Dewan Pengawas berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja BLU

Pengaruh Transparansi Keuangan terhadap Efisiensi Belanja BLU

Teori *Good Public Governance* digunakan dalam menjelaskan variabel transparansi keuangan dan efisiensi belanja BLU yang berdasarkan kepada prinsip transparansi, akuntabilitas, partisipatif, dan responsivitas membutuhkan perspektif lain yang saling melengkapi seperti efisiensi dan efektivitas untuk mengukur kemanfaatan kebijakan pemerintah bagi masyarakat.

Studi sebelumnya tentang tingkat transparansi keuangan pemerintah secara umum memberi dampak kinerja pada perekonomian pemerintah (Afonso et al., 2010; Bastida, Guillamón, & Benito, 2015; Drabek & Payne, 2002; Giosi, Brunelli, & Caiffa, 2015). Perbaikan transparansi keuangan publik tidak terlepas dari modernisasi praktik akuntansi dan audit yang mencerminkan revitalisasi sistem pengendalian dan pengawasan dana publik. Secara spesifik, PwC (2014) dan Stureson, Rouvet, Schumesch, dan Duval, (2013) berpendapat bahwa komitmen pemerintah pusat dalam adopsi akuntansi berbasis akrual berkontribusi terhadap transparansi keuangan publik. Didukung dengan argumentasi yang kuat, sistem akuntansi berbasis akrual dibanding kas mampu memotret aktivitas (intervensi dan stimulasi) fiskal pemerintah yang menggunakan skema transaksi

ekonomi yang kompleks seperti non-kas dan berbasis kredit (*credit economy*).

Kerangka transparansi keuangan yang dibangun oleh IMF (2012) mengelaborasi ketiga prinsip yang telah dijelaskan sebelumnya menjadi beberapa dimensi. Sub dimensi transparansi akuntansi telah masuk ke dalam pelaporan fiskal yang terdiri dari 1) cakupan informasi (laporan posisi keuangan dan kinerja keuangan), 2) frekuensi dan ketepatanwaktuan, 3) kualitas laporan, dan 4) integritas laporan. Sejalan dengan hal tersebut, transparansi di bidang akuntansi mengaitkan keterbukaan dengan tingkat pengungkapan laporan keuangan dan *assurance* (Heald, 2012).

Transparansi dipersepsikan sebagai keterbukaan informasi belanja dan keberadaan sistem kinerja yang menekan terjadinya tumpang tindih kegiatan, pemborosan dan perilaku oportunistik (Drabek&Payne,2002) yang mendorong efisiensi pengelolaan sumber daya public (Pina et al,2012).

Berdasarkan teori dan riset terdahulu maka penulis dapat membuat pernyataan hipotesisnya sebagai berikut:

H 6 : Transparansi Keuangan terhadap Efisiensi Belanja BLU

Pengaruh Analisis RBA terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Konsep NPM digunakan untuk menjelaskan variable analisis RBA terhadap efisiensi belanja melalui transparansi keuangan, Penganggaran yang didasarkan kepada kinerja sesuai dengan perencanaan dan pelaksanaan anggaran akan berkorelasi dengan sumber daya yang ada, sehingga mampu untuk menghasilkan laporan yang berkualitas dan menjembatani aspek keuangan dan operasional.

Aspek lebih lanjut lagi yaitu menghasilkan efisiensi belanja sesuai dengan yang telah direncanakan.

David Heald (2012) menyatakan bahwa pengeluaran publik sulit dipahami sehingga transparansi keuangan atas anggaran publik tidaklah mudah, diperlukan arahan *inwards, outwards, upwards and downwards* dalam merealisasikan transparansi anggaran publik. Manajer di lembaga publik dengan otonomi yang lebih besar dalam melaksanakan penganggaran cenderung lebih melibatkan publik ketika membuat keputusan alokasi anggaran. Apakah manajer di lembaga dengan otonomi anggaran yang lebih besar mempunyai kesempatan lebih banyak untuk melibatkan masyarakat ketika mengalokasikan sumber daya. Studi bahwa lembaga dengan tingkat otonomi yang lebih tinggi cenderung lebih terbuka terhadap komentar publik daripada lembaga dengan proses anggaran yang lebih terpusat (Neshkova, 2014).

H7 : Analisis RBA berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Pengaruh Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Konsep *Good Public Governance* atas poin pertanggungjawaban dijadikan dasar pada variable ini, dimana satker BLU wajib mempertanggungjawabkan kesesuaian pengelolaan BLU terhadap peraturan perundang-undangan dan praktik bisnis yang sehat.

Manajemen dalam bertanggung jawab membuat laporan keuangan berdasarkan akruaI basis sesuai dengan standar akuntansi BLU dengan harapan terjadi transparansi keuangan yang menciptakan efisiensi belanja pada akhirnya.

Akuntansi untuk BLU menarik untuk dibahas karena BLU diharuskan untuk menyusun laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang dikeluarkan oleh organisasi profesi. Namun sebagai entitas pemerintah yang termasuk dalam kekayaan negara yang tidak dipisahkan laporan keuangan BLU akan dikonsolidasikan dengan LK kementerian lembaga yang membawahnya. Untuk keperluan konsolidasi ini entitas BLU harus menyusun LK dengan menggunakan SAP (Standar Akuntansi Keuangan Pemerintah).

Pada konteks pemerintahan yang tidak transparan, prosedur akrual akan memicu pengelolaan angka-angka kinerja keuangan pada level kompetensi yang lebih canggih dibandingkan prosedur berbasis kas. Penelitian sebelumnya menemukan bahwa kondisi melemahnya tata kelola publik seperti partisipasi publik dan demokratisasi mendorong perilaku *policymakers* untuk menyembunyikan kondisi keuangan negara yang sebenarnya (Alt & Lassen, 2006; Cicatiello, De Simone, & Gaeta, 2017). Pada tingkat pemerintah lokal, Lampe, Hilgers, dan Ihl (2015) menemukan bahwa transparansi dan akuntabilitas informasi akuntansi melalui penerapan akrual akan meningkatkan efisiensi pelayanan publik di pemerintahan lokal Jerman.

Menurut Waluyo, B (2016) bahwa implementasi konsep akrual basis pada Satker BLU sebelum terbentuknya Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) No 13, bahwa standar akuntansi BLU mengacu kepada Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Sejak diberlakukan PSAP No 13 secara efektif tahun 2016, standar akuntansi yang dianut adalah single Standar. Argumentasi pemerintah bahwa Satker BLU mempunyai Standar Akuntansi secara spesifik disebabkan oleh perbedaan karakteristik fleksibilitas pengelolaan keuangan, penganggaran, kepegawaian dan pengadaan dimana

standar akuntansi BLU disusun berdasarkan *conceptual framework* SAP. Diharapkan konsep akrual dapat memotret secara akurat atas kondisi keuangan pemerintah dalam hal posisi keuangan, efektivitas pendanaan maupun kondisi ekuitas yang dimiliki pemerintah.

Groot and Budding (2008) mencatat bahwa mengganti akuntansi kas tradisional dengan akuntansi akrual penting untuk meningkatkan proses pelaporan keuangan, karena dapat menjadi dasar bagi manajemen layanan publik untuk membuat keputusan dan akuntabilitas (Hyndman & Connolly, 2011; Christiaens & Rommel, 2008). Informasi yang dihasilkan oleh sistem berbasis uang tunai bias, sedangkan informasi yang diberikan melalui sistem berbasis akrual mengarah pada keputusan berdasarkan informasi karena dimungkinkan untuk menghitung biaya peluang modal. Informasi yang dihasilkan oleh sistem berbasis uang tunai dapat salah mengartikan biaya aktual pemerintah (Hyndman dan Connolly, 2011). Informasi akuntansi akrual harus berguna dalam mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi, biaya layanan, dan kinerja (Der Hoek, 2005)

Hood and Peters (2004) mencatat bahwa NPM dapat menghasilkan birokrasi yang lebih berbasis aturan dan didorong oleh proses daripada birokrasi tradisional. Sebuah reformasi yang tidak mencapai tujuan yang dinyatakan dapat dikategorikan sebagai bentuk perpindahan tujuan. Olson, Guthrie, dan Humphrey (1998a) menemukan bahwa mengejar sektor publik yang lebih akuntabel dapat menghasilkan ketentuan layanan yang tidak seefisien dan seefektif yang diharapkan semula. Hood dan Peters (2004) menggambarkan fenomena ini sebagai efek paradoks NPM.

H8 : Akuntansi Berbasis Akrual berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Pengaruh Size terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Menurut konsep NPM bahwa otonomi dan fleksibilitas dalam mengelola urusan keuangan dan kepegawaiannya, BLU dituntut untuk lebih bertanggung jawab dalam hal kinerja dan hasil.

Menurut Waluyo B (2018) bahwa ukuran organisasi BLU yang semakin besar akan membutuhkan otonomi keuangan dalam hal jumlah yang lebih besar untuk menghasilkan pendapatan sendiri, mengelola pendapatannya dan mengurangi tingkat ketergantungan pada pendanaan pemerintah. Temuan dari universitas ukuran kecil, menengah dan besar menyoroti kesamaan dalam hal persepsi tentang praktik otonomi keuangan. Mereka memiliki persepsi yang serupa tentang derajat otonomi dalam menghasilkan pendapatan sendiri, mengelola pendapatan, pengambilan keluar pinjaman dan mengelola investasi.

Temuan ini berbeda dengan yang dilaporkan oleh Verhoest dkk (2010: 255) yang menyatakan bahwa lembaga dianggap besar diri mereka sendiri memiliki lebih banyak otonomi keuangan daripada lembaga kecil. Sedangkan medium dan universitas-universitas besar di bawah Kemenakertrans juga menganggap diri mereka berlebihan terkait dengan aktivitas keuangan mereka, hal ini menunjukkan bahwa tingkat yang tinggi kontrol keuangan tidak diimbangi oleh otonomi keuangan yang lebih banyak. Latihan ini bertentangan dengan model agensi tipe-ideal NPM (Massey, 1995), dimana lebih banyak kontrol dikombinasikan dengan lebih banyak otonomi (Laking, 2002).

H9: Size BLU berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Pengaruh Kemandirian Fiskal terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Konsep *value for money* dapat dijadikan acuan bagi satker BLU dalam mengukur pelaksanaan anggaran berdasarkan perencanaan dan penganggaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Fleksibilitas anggaran yang diberikan oleh pemerintah kepada satker BLU menjadi acuan bahwa dalam pelaksanaan anggaran, satker BLU dituntut untuk efektif, efisien, dan ekonomis dalam menggunakan seluruh sumber daya yang dimiliki. Otonomi manajemen sumber daya manusia dan otonomi finansial memiliki hubungan negatif yang signifikan secara statistik dengan kinerja di Korea (Kim and Cho, 2014)

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.

Fleksibilitas tidak dapat digunakan semena-mena misalnya menaikkan gaji Satker BLU tanpa indikator yang jelas, akan tetapi fleksibilitas adalah pembuatan keputusan yang cepat dan fleksibel, namun tetap akuntabel (Sri Mulyani Indrawati dalam Rapat Koordinasi BLU Tahun 2016)

H 10 : Kemandirian Fiskal berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Pengaruh Efektivitas Dewan Pengawas terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan

Dalam pemerintahan Indonesia, hubungan agensi terjadi antara pemerintah sebagai agen dan masyarakat sebagai principal. Pemerintah dalam hal ini merupakan badan layanan umum bidang kesehatan. BLU kesehatan mendapat pendapatan dari masyarakat dalam bentuk pembayaran jasa medis dan penjualan obat. BLU kesehatan (Rumah Sakit BLU) memungut langsung atas pendapatan jasa medis dan penjualan obat kemudian diklasifikasikan sebagai pendapatan PNBP jasa layanan BLU. Selain itu, BLU kesehatan juga menerima pendapatan dalam bentuk alokasi dari APBN. Pendapatan tersebut secara tidak langsung dipungut oleh pemerintah melalui pajak, PNBP umum, dan hibah. Pendapatan ini dialokasikan oleh pemerintah sesuai dengan kebutuhan masing masing BLU. Dalam teori agency bahwa dilakukan mekanisme kontrol bahwa pemangku kepentingan yang lebih tinggi seperti kementerian mempunyai wewenang untuk mengontrol manajemen agensi, dimana agensi adalah pihak yang dikontrol.

Dewan Pengawas memiliki tugas melakukan pengawasan terhadap pengelolaan BLU yang dilakukan oleh Pejabat Pengelola Rumah Sakit BLU mengenai pelaksanaan Rencana Strategis Bisnis, Rencana Bisnis dan Anggaran, dan peraturan perundang-undangan, sebagai pelaksanaan pengelolaan keuangan secara mandiri dalam proses penyelenggaraan pelayanan kesehatan terhadap masyarakat.

Betaliza, 2017 menyatakan bahwa agenda yang dikerjakan oleh dewan pengawas Universitas Brawijaya telah mengalami perkembangan yang baik dalam proses pengawasan, rekomendasi dan pemberian *treatment*. Dewan pengawas

memastikan kesesuaian dokumen dan kelengkapan, memantau dan mengawasi capaian program kerja terlaksana sesuai dengan target, memberikan rekomendasi dan *treatment* terkait permasalahan yang dihadapi pejabat pengelola badan layanan umum universitas brawijaya. Efektivitas dewan komisaris dan kepemilikan institusional tidak memiliki pengaruh terhadap efisiensi investasi perusahaan pada perusahaan yang tercatat di Bursa Efek Indonesia tahun 2014 (SaputraWardhani,2017).

H 11 : Efektivitas Dewan Pengawas berpengaruh positif terhadap Efisiensi Belanja melalui Transparansi Keuangan