

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Badan Layanan Umum

Teknologi Badan Layanan Umum Daerah mulai masuk ke tanah publik sejak kelahiran Undang-Undang No.1 Tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara, terutama bab XII pasal 68-69 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Sebagai tindak lanjut dalam penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum bagi satuan kerja/kantor pemerintah pusat dan daerah menerbitkan Peraturan Pemerintah No.23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Dalam peraturan pemerintah tersebut dijabarkanlah dengan lebih jelas mulai dari konsep, persyaratan, penetapan, dan pencabutan BLUD hingga pengelolaan keuangan BLUD (Lukman,2013).

Dalam Undang-Undang No.1 Tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara Pasal 1 ayat 23 menyebutkan bahwa : “Badan Layanan Umum adalah instansi di lingkungan pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas”.

Dari pengertian tersebut dapat dilihat bahwa BLU adalah instansi (satuan

kerja pengguna anggaran/barang) yang berada di lingkungan pemerintah yang telah dibentuk dengan tujuan untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat, baik berupa penyediaan barang/jasa tanpa mengutamakan mencari keuntungan. Artinya bahwa BLU boleh untuk mencari keuntungan. Akan tetapi mencari keuntungan bukan merupakan tujuan utama, karena tujuan utama dari BLU berdasarkan PP No.23 tahun 2005 adalah meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi dan produktivitas dan penerapan praktik bisnis yang sehat.

Badan Layanan Umum dibagi menjadi dua, Badan Layanan Umum (pusat) dan Badan Layanan Umum Daerah (daerah) yang masing-masing mempunyai peraturan sendiri. Untuk instansi pemerintah yang ditetapkan sebagai Badan Layanan Umum (pusat), maka peraturannya mengikuti ketentuan yang ada dalam Peraturan Pemerintah No.23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. Sedangkan instansi pemerintah yang ditetapkan sebagai Badan Layanan Umum Daerah mengikuti Peraturan Pemerintah No.23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum dan Permendagri 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah.

2.1.2. Tujuan dan Azas-azas Operasional Badan Layanan Umum Daerah

Permendagri No.61 tahun 2007 menyebutkan bahwa BLUD bertujuan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan fleksibilitas dalam

pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip ekonomi, produktifitas dan penerapan praktik bisnis yang sehat. Yang dimaksud dengan praktik bisnis yang sehat adalah penyelenggaraan fungsi organisasi berdasarkan kaidah-kaidah manajemen yang baik dalam rangka pemberian layanan yang bermutu dan manajemen berkesinambungan.

Sedangkan asas operasional BLUD adalah :

1. BLUD beroperasi sebagai perangkat pemerintah daerah untuk tujuan pemberian layanan umum secara lebih efektif dan efisien sejalan dengan praktek bisnis yang sehat yang pengelolaannya dilakukan berdasarkan kewenangan yang didelegasikan oleh kepala daerah.
2. BLUD merupakan bagian dari perangkat pemerintah daerah yang dibentuk untuk membantu pencapaian tujuan pemerintah daerah dengan status hukum tidak terpisah dari pemerintah daerah.
3. Kepala Daerah bertanggung jawab atas pelaksanaan kebijakan penyelenggaraan pelayanan umum kepada BLUD terutama pada aspek manfaat yang dihasilkan.
4. Pejabat Pengelola BLUD bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan pemberian layanan umum yang didelegasikan oleh Kepala Daerah.
5. Dalam pelaksanaan kegiatan, BLUD harus mengutamakan efektivitas dan efisiensi serta kualitas pelayanan umum kepada masyarakat tanpa mengutamakan pencarian keuntungan.
6. Rencana kerja anggaran serta laporan keuangan dan kinerja BLUD disusun dan disajikan sebagai bagian tidak terpisahkan dari rencana kerja dan anggaran serta laporan keuangan dan kinerja pemerintah daerah.

7. Dalam menyelenggarakan dan meningkatkan layanan kepada masyarakat, BLUD diberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangannya.

2.1.3. Karakteristik SKPD yang menerapkan pengelolaan BLUD

Karakteristik SKPD atau unit kerja yang menerapkan pengelolaan BLUD adalah sebagai berikut :

1. Satuan kerja pemerintahan yang pengelolaannya tidak kekayaan Negara.
2. Entitas tersebut menghasilkan barang dan/atau jasa yang masyarakat;
3. Tidak berorientasi mencari keuntungan (nirlaba)
4. Diberi fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan dengan prinsip efisiensi dan produktivitas seperti perusahaan swasta, untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dalam rangka memajukan kesejahteraan umum dan mencerdaskan kehidupan bangsa.
5. Rencana kerja, anggaran dan pertanggungjawabannya dikonsolidasikan dengan entitas vertikal di atasnya (kementrian/lembaga) sebagai instansi induk.
6. Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) baik pendapatan maupun sumbangan/hibah dapat digunakan secara langsung.
7. Pegawai Badan Layanan Umum dapat terdiri dari pegawai negeri sipil dan bukan pegawai negeri sipil/pegawai BLU
8. Walaupun dikelola secara koorporasi, BLU bukan merupakan subyek pajak.

2.1.4. Persyaratan Badan Layanan Umum Daerah

Persyaratan SKPD atau unit kerja yang akan menerapkan PPK BLUD diatur dalam Permendagri 61/2007 pada bab III tentang persyaratan dan penetapan PPK

BLUD bagian ke satu. Satuan kerja pemerintah daerah (SKPD) atau unit kerja yang akan menerapkan PPK BLUD harus memenuhi tiga persyaratan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Permendagri 61/2007 yaitu :

1. Persyaratan Substantif

Persyaratan ini merupakan persyaratan mendasar bagi entitas yang ingin menerapkan pola pengelolaan BLUD. Persyaratan substantif terpenuhi apabila tugas dan fungsi SKPD atau unit kerja bersifat operasional dalam menyelenggarakan pelayanan umum yang menghasilkan barang/jasa publik sehubungan dengan :

- a. Penyediaan barang dan/atau jasa layanan umum untuk meningkatkan kualitas dan kuantitas pelayanan masyarakat, contohnya antara lain pelayanan bidang kesehatan, penyelenggaraan pendidikan serta pelayanan jasa penelitian dan pengujian.
- b. Pengelolaan wilayah/kawasan tertentu untuk tujuan meningkatkan perekonomian masyarakat atau layanan umum, contohnya antara lain otoritas dan Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu.
- c. Pengelolaan dana khusus dalam rangka meningkatkan ekonomi dan/atau pelayanan kepada masyarakat, contohnya antara lain dana bergulir untuk usaha mikro, kecil dan menengah (UMKM) serta dana perumahan.

2. Persyaratan Teknis

Persyaratan ini merupakan persyaratan yang terkait dengan kinerja yang harus dipenuhi oleh SKPD atau unit kerja yaitu meliputi :

- a. Kinerja pelayanan di bidang tugas pokok dan fungsinya layak dikelola dan ditingkatkan pencapaiannya melalui BLUD atas rekomendasi sekretaris daerah untuk SKPD atau kepala SKPD untuk unit kerja
- b. Kinerja keuangan SKPD atau Unit Kerja yang sehat

Persyaratan teknis dipenuhi berdasarkan rekomendasi yang dibuat oleh Sekretaris Daerah untuk SKPD atau unit kerja yang akan menerapkan PPK BLUD.

3. Persyaratan Administratif

Persyaratan ini merupakan persyaratan yang harus dipenuhi untuk menunjang operasional pengelolaan keuangan BLUD. Persyaratan administratif terpenuhi apabila SKPD atau unit kerja membuat dan menyampaikan dokumen yang meliputi, Surat pernyataan kesanggupan untuk meningkatkan kinerja pelayanan, keuangan, dan manfaat bagi masyarakat. Surat pernyataan kesanggupan dibuat oleh pimpinan SKPD yang mengajukan usulan menerapkan PPK BLUD dan diketahui oleh Sekretaris Daerah.

1) Pola Tata Kelola.

Pola Tata Kelola merupakan peraturan internal SKPD atau unit kerja yang akan menerapkan PPK BLUD.

2) Rencana Strategis Bisnis (RSB).

Rencana Strategis Bisnis (RSB) merupakan dokumen perencanaan jangka menengah lima tahunan yang berisikan pernyataan visi, misi,

program strategis, pengukuran pencapaian kinerja, rencana pencapaian lima tahunan dan proyeksi lima tahunan.

3) Standar Pelayanan Minimal.

Standar Pelayanan Minimal (SPM) merupakan batasan minimal mengenai jenis dan mutu layanan dasar yang harus dipenuhi oleh SKPD atau unit kerja.

4) Laporan keuangan pokok atau prognosa/proyeksi laporan keuangan.

5) Laporan audit terakhir bersedia untuk diaudit secara independen.

Laporan audit terakhir merupakan laporan audit atas laporan keuangan terakhir oleh auditor eksternal, sebelum SKPD atau unit kerja diusulkan untuk menerapkan PPK BLUD. Namun untuk SKPD atau unit kerja yang tidak dilakukan audit pada tahun terakhir, maka diwajibkan untuk membuat surat pernyataan bersedia untuk diaudit yang dibuat oleh kepala SKPD dan diketahui oleh Sekretaris Daerah.

2.1.5. Laporan Keuangan BLUD

2.1.5.1. Pengelola Keuangan

Pengelolaan keuangan dengan pola BLUD bertujuan untuk meningkatkan kualitas pelayanan kepada masyarakat melalui praktek bisnis yang sehat untuk mewujudkan penyelenggaraan tugas-tugas pemerintah daerah. Praktek bisnis yang sehat untuk mewujudkan penyelenggaraan tugas-tugas pemerintah daerah. Praktek bisnis yang sehat berarti penyelenggaraan fungsi organisasi didasarkan pada manajemen yang baik dengan pertimbangan kualitas pelayanan dan keberlangsungan

hidup organisasi.

SKPD atau unit kerja dalam pengelolaan keuangan dengan pola BLUD, diberikan fleksibilitas untuk menerapkan praktek-praktek bisnis yang sehat untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat. Pasal 1 angka 3 Permendagri 61/2007 menjelaskan bahwa fleksibilitas merupakan keleluasaan pengelolaan keuangan/barang BLUD pada batas-batas tertentu yang dapat dikecualikan dari ketentuan yang berlaku umum. Waluyo (2011) merinci fleksibilitas yang diberikan kepada SKPD atau unit kerja yang menerapkan pengelolaan BLUD adalah sebagai berikut :

- a. Pendapatan dan Belanja
- b. Pengelolaan kas
- c. Pengelolaan piutang dan utang
- d. Pengelolaan investasi
- e. Kebijakan akuntansi
- f. Surplus/deficit
- g. Pengadaan Barang dan Jasa
- h. Status Kepegawaian PNS dan Non PNS

2.1.5.2. Penilaian dan Penetapan PPK BLUD

Penilaian dan penetapan PPK BLUD diatur dalam Permendagri 61/2007 pada bab III tentang persyaratan dan penetapan PPK BLUD bagian kedua dan ketiga. Kepala Daerah membentuk tim penilaian yang bertugas untuk meneliti dan menilai usulan penerapan, peningkatan, penurunan dan pencabutan status PPK BLUD pada

SKPD atau unit kerja. Tim penilai tersebut terdiri dari:

- a. Sekretaris daerah sebagai ketua merangkap anggota
- b. Pejabat pengelola keuangan daerah sebagai sekretaris merangkap anggota
- c. Kepala SKPD yang mempunyai tugas dan fungsi melaksanakan penyusunan dan pelaksanaan kebijakan daerah dibidang perencanaan dan pembangunan daerah sebagai anggota
- d. Kepala SKPD yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintah di daerah sebagai anggota
- e. Tenaga ahli yang berkompeten dibidangnya apabila diperlukan.

Tim penilai bertugas meneliti dan menilai kesiapan SKPD atau unit kerja yang akan menerapkan PPK BLUD berdasarkan dokumen administratif yang telah disiapkan oleh SKPD atau unit kerja bersangkutan. Hasil penilaian dari tim penilai menjadi dasar/pertimbangan bagi kepala daerah dalam menetapkan, meningkatkan, menurunkan atau justru mencabut status PPK BLUD. Terdapat tiga status yang dapat diberikan oleh kepala daerah kepada SKPD atau unit kerja yang mengajukan usulan penerapan PPK BLUD, yaitu:

- 1) Status PPK BLUD Penuh
- 2) Status PPK BLUD Bertahap
- 3) Ditolak

SKPD atau unit kerja dengan status PPK BLUD penuh diberikan seluruh keleluasaan pengelolaan keuangan BLUD namun untuk SKPD atau unit kerja dengan status PPK BLUD bertahap tidak diberikan keleluasaan pengelolaan keuangan BLUD

dalam hal pengelolaan investasi, pengelolaan utang dan pengadaan barang/jasa. Penetapan persetujuan, penolakan, peningkatan atau penurunan pengusulan status PPK BLUD pada SKPD atau unit kerja, paling lambat ditetapkan dalam waktu tiga bulan sejak usulan diterima, apabila dalam waktu tersebut Kepala Daerah tidak menetapkan keputusan, maka usulan dianggap disetujui.

2.1.5.3. Prinsip Tata Kelola

Permendagri 61/2007 pada bab IV mengatur tentang prinsip tata kelola pada BLUD. Pola tata kelola merupakan sekumpulan/serangkaian peraturan internal yang memuat sistem dan prosedur operasional suatu organisasi sesuai dengan tujuan yang akan dicapai. SKPD atau unit kerja yang menerapkan PPK BLUD beroperasi berdasarkan pola tata kelola atau peraturan internal yang memuat :

- a. Struktur organisasi, yaitu menggambarkan posisi jabatan, pembagian tugas, fungsi, tanggung jawab, dan wewenang dalam organisasi.
- b. Prosedur kerja, menggambarkan hubungan dan mekanisme kerja antar posisi jabatan dan fungsi dalam organisasi.
- c. Pengelompokan fungsi yang logis, menggambarkan pembagian yang jelas dan rasional antara fungsi pelayanan dan fungsi pendukung yang sesuai dengan prinsip pengendalian intern dalam rangka efektifitas pencapaian organisasi.
- d. Pengelompokan sumber daya manusia, merupakan pengaturan dan kebijakan yang jelas mengenai sumber daya manusia yang berorientasi pada pemenuhan

secara kuantitatif dan kualitatif untuk mendukung pencapaian tujuan organisasi secara efisien, efektif dan produktif.

Penyusunan tata kelola dalam BLUD harus memperhatikan prinsip-prinsip :

- 1) **Transparansi**, yaitu asas keterbukaan yang dibangun atas dasar kebebasan arus informasi agar informasi secara langsung dapat diterima bagi yang membutuhkan.
- 2) **Akuntabilitas**, yaitu kejelasan fungsi, struktur, sistem yang dipercayakan pada BLUD agar pengelolaannya dapat dipertanggungjawabkan.
- 3) **Responsibilitas**, yaitu kesesuaian atau kepatuhan di dalam pengelolaan organisasi terhadap prinsip bisnis yang sehat serta perundang-undangan.
- 4) **Independensi**, yaitu kemandirian pengelolaan organisasi secara profesional tanpa benturan kepentingan dan pengaruh atau tekanan dari pihak manapun yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan prinsip bisnis yang sehat.

2.1.6. Metode Laporan Keuangan Sebelum dan Sesudah Badan Layanan Umum Daerah

2.1.6.1. Metode Sebelum BLUD

Unit Kerja Puskesmas yang akan mengajukan status sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) wajib menyusun beberapa dokumen untuk memenuhi syarat administratif. Dokumen yang harus disusun adalah Standar Pelayanan Minimal, Pola Tata Kelola, Laporan Keuangan Pokok, Rencana Strategis Bisnis, Surat Kesanggupan

Meningkatkan Kinerja, Surat Pernyataan Bersedia Diaudit, dan Surat Permohonan Menerapkan Pola Pengelolaan Keuangan (PPK) BLUD.

Hal tersebut sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 61 Tahun 2007. Seluruh dokumen yang telah disusun oleh puskesmas selanjutnya diajukan ke Dinas Kesehatan yang merupakan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang membawahi puskesmas tersebut. Seluruh dokumen yang telah ditandatangani oleh Kepala Dinas Kesehatan dibawa ke Sekretaris Daerah untuk dinilai oleh Tim Penilai dan diputuskan oleh Kepala Daerah apakah puskesmas dapat ditetapkan sebagai BLUD atau tidak.

Salah satu dokumen yang harus disusun ialah Laporan Keuangan Pokok (LKP). LKP merupakan satu dokumen yang terdiri dari tiga bab dan berisi tentang data Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Catatan Atas Laporan Keuangan selama 2 tahun terakhir. Laporan Realisasi Anggaran atau LRA merupakan perbandingan antara anggaran dan realisasi pendapatan serta biaya puskesmas. Data saldo anggaran dapat diambil dari Rencana Kegiatan Anggaran (RKA) yang telah dibuat sebelumnya oleh Puskesmas. Sedangkan saldo realisasi dapat dilihat dari data manual yang dibuat oleh Puskesmas atau jika data tersebut tidak ada, Puskesmas dapat menggunakan data yang ada di Dinas Kesehatan.

Pendapatan yang dimasukkan sebagai pendapatan di LRA LKP adalah pendapatan retribusi pasien umum dan pendapatan Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) yang diperoleh Puskesmas. Penerimaan dana BOK tidak dimasukkan sebagai pendapatan dikarenakan Puskesmas hanya menerima uang tersebut untuk

dibelanjakan sehingga tidak dianggap sebagai pendapatan Puskesmas. Sedangkan belanja yang harus di cantumkan adalah seluruh belanja baik belanja tidak langsung yang hanya berisi belanja pegawai maupun belanja langsung yang terdiri dari belanja pegawai, belanja barang dan jasa, dan belanja modal. Belanja tidak langsung ialah belanja yang tidak dikeluarkan secara langsung oleh Puskesmas, salah satu contohnya adalah gaji Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang bekerja di Puskesmas yang dibayarkan oleh Dinas Kesehatan. Sedangkan belanja langsung merupakan pengeluaran belanja yang dilakukan oleh bendahara Puskesmas menggunakan pendapatan retribusi, JKN, maupun BOK.

2.1.6.2. Metode Sesudah BLUD

Banyak penyusunan laporan yang masih belum memahami Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), khususnya pendapatan BLUD. Padahal pendapatan BLUD tersebut harus dilaporkan dalam laporan pertanggungjawaban dan di Laporan Operasional. Sering dijumpai jumlah pendapatan yang ada di laporan pertanggungjawaban dan laporan operasional berbeda. Hal tersebut membuat penyusun laporan khawatir jika dia menyusun laporan yang salah. Padahal perbedaan tersebut wajar, karena kedua laporan tersebut menggunakan metode pencatatan akuntansi yang berbeda.

TABEL 2.1. Contoh Laporan Pertanggung jawaban

No	Uraian	Anggaran dalam DPA	Realisasi s/d Semester lalu	Realisasi Semester ini	Realisasi s/d Semester ini	Lebih/ Kurang
.						

1.	Jasa Layanan	Xxxxxx	Xxxxxx	Xxxxxx	xxxxxx	Xxxxxx
2.	Hibah	Xxxxxx	Xxxxxx	Xxxxxx	xxxxxx	Xxxxxx
3.	Hasil Kerjasama	Xxxxxx	Xxxxxx	Xxxxxx	xxxxxx	Xxxxxx
4.	Pendapatan Lain-lain	Xxxxxx	Xxxxxx	Xxxxxx	xxxxxx	Xxxxxx
	Total	Xxxxxx	Xxxxxx	Xxxxxx	xxxxxx	Xxxxxx

Pnjelasan Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD)/Laporan Realisasi Pendapatan di atas adalah sebagai berikut :

a. Jenis Pendapatan

Dalam laporan pertanggungjawaban baik laporan SPJ, realisasi biaya maupun rincian realisasi biaya hanya menyajikan pendapatan yang berasal dari jasa pelayanan, hasil kerjasama, hibah dan pendapatan lain-lain.

b. Metode Akuntansi

Metode akuntansi yang digunakan dalam mencatat pendapatan tersebut kas basis, sehingga untuk pendapatan yang belum diterima pembayarannya (piutang) tidak diakui sebagai pendapatan. Pendapatan diakui pada saat kas diterima, sehingga penerimaan kas atas piutang periode sebelumnya diakui sebagai pendapatan.

TABEL 2.2. Contoh Pendapatan di Laporan Operasional

Nama Akun	Semester 1
PENDAPATAN	Xxxxxx
PENDAPATAN BLUD	Xxxxxx
- Jasa Layanan	Xxxxxx

- Pendapatan Hibah	Xxxxxx
- Pendapatan Usaha Lainnya	Xxxxxx
- Lain lain Pendapatan BLUD yang Sah	Xxxxxx
PENDAPATAN/PENERIMAAN APBD	Xxxxxx
- Pendapatan/Penerimaan APBD	Xxxxxx
PENDAPATAN/PENERIMAAN APBD	Xxxxxx
- Pendapatan/Penerimaan APBD	Xxxxxx
Sisa Lebih Penggunaan Anggaran (SiLPA)	Xxxxxx
- SiLPA	Xxxxxx
TOTAL PENDAPATAN	Xxxxxx

Penjelasan Pendapatan di Laporan Operasional :

a. Jenis Pendapatan

Pendapatan yang disajikan dalam Laporan Operasional meliputi Pendapatan Jasa Layanan, Hasil Kerjasama, Hibah Pendapatan lain-lain, APBN dan APBD. Pendapatan APBN dan APBD inilah salah satu faktor yang menyebabkan berbedanya jumlah pendapatan antara Laporan Pertanggungjawaban dan Laporan Operasional.

b. Metode Akuntansi

Selain jenis pendapatan yang diakui berbeda, faktor yang menyebabkan perbedaan antara jumlah pendapatan di laporan pertanggungjawaban dan LO adalah metode akuntansi dalam pencatatan pendapatan tersebut. Jika, laporan pertanggungjawaban menggunakan kas basis, maka di LO menggunakan metode akrual basis pencatatan dengan metode akrual basis adalah pendapatan

dicatat saat terjadi penyerahan barang atau jasa meski kas belum diterima. Contoh, untuk pendapatan yang belum diterima pembayarannya (piutang) sudah dapat diakui sebagai pendapatan dan disajikan dalam LO sedangkan penerimaan kas atas piutang yang tidak diakui sebagai pendapatan.

2.2. Penelitian Terdahulu

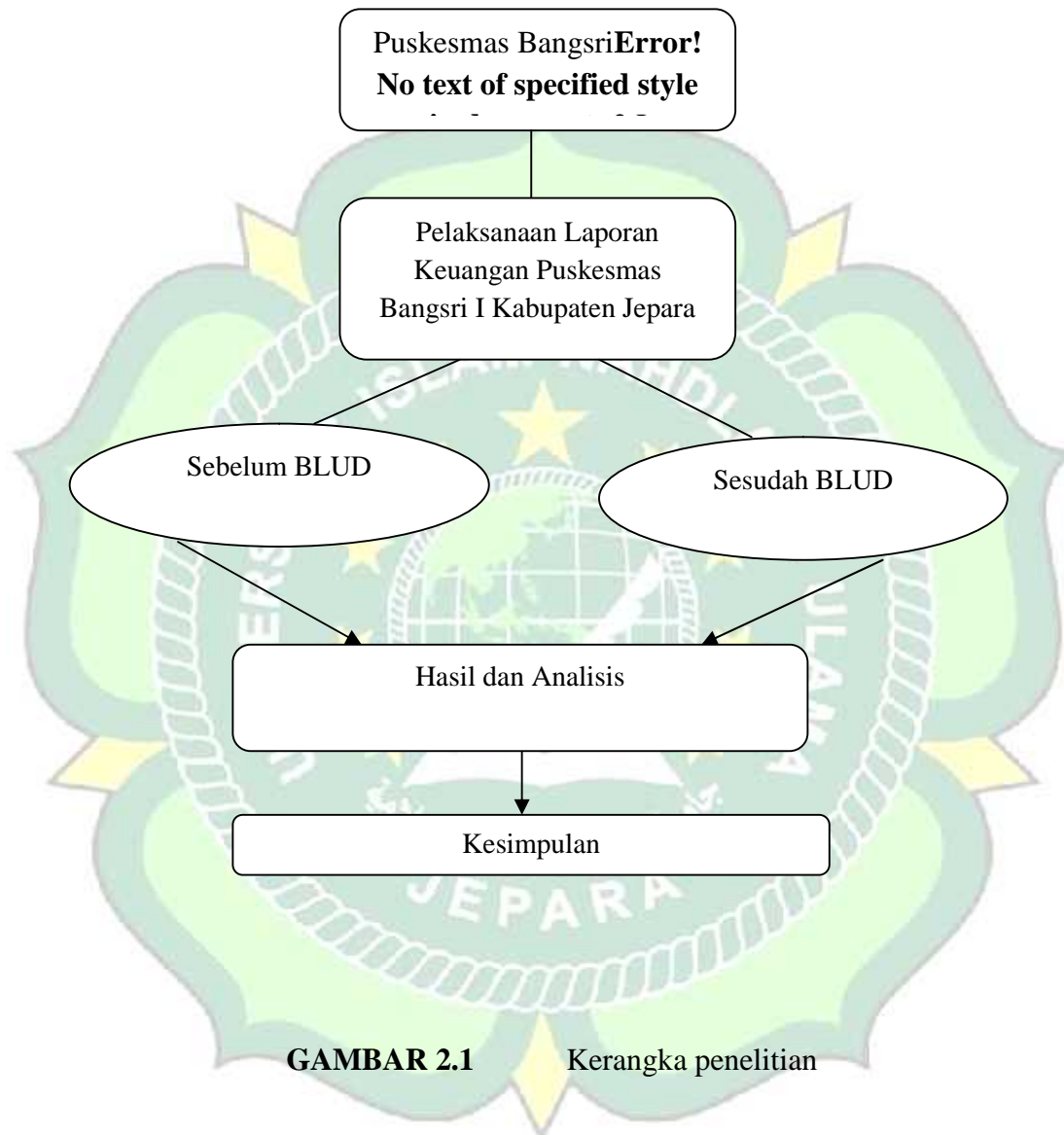
Penelitian sebelumnya dipakai sebagai acuan dan referensi penulis dan memudahkan penulis dalam membuat penelitian ini. Penulis telah menganalisis penelitian terdahulu yang berkaitan dengan bahasan di dalam penelitian ini. Berikut ini tabel perbedaan mengenai tinjauan penelitian terdahulu beserta kontribusi bagi penelitian ini :

TABEL 2.3. Perbedaan dan Kontribusi Penelitian Terdahulu

NO.	JUDUL (PENELITI)	HASIL PENELITIAN	PERBEDAAN
1.	Evaluasi Kinerja Rumah Sakit Umum Daerah Sebelum Dan Sesudah Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) (Studi kasus pada rumah sakit daerah Kalisat) (Dhita Ayu Pratami, 2015)	Kinerja keuangan RSD Kalisat setelah BLUD mengalami peningkatan dan melebihi target yang telat ditetapkan.	<ol style="list-style-type: none"> Objek penelitian dilakukan di Rumah Sakit, untuk penelitian sekarang di Puskesmas. Fokus penelitian adalah kinerja sedangkan penelitian sekarang laporan keuangan.
2.	Analisis Kinerja Rumah Sakit Umum Daerah Genteng Banyuwangi Sebelum Dan Sesudah Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) (Wona Martinanda Maharesmi, 2015)	Kinerja keuangannya sesudah BLUD mengalami peningkatan dan dapat dikatakan baik karena sesuai dengan kriteria/standar. Pendapatan yang meningkat	<ol style="list-style-type: none"> Objek penelitian dilakukan di Rumah Sakit, untuk penelitian sekarang di Puskesmas. Fokus penelitian adalah analisis kinerja, sedangkan penelitian sekarang

		menunjukkan semakin baik kinerja keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Genteng Banyuwangi.	laporan keuangan.
3.	Analisis Kinerja Keuangan Rumah Sakit Dr. Moewardi Surakarta Sebelum dan Setelah Ditetapkan Sebagai Badan Layanan Umum Daerah (Ratnawati, dkk)	4 indikator menunjukkan perbedaan dibandingkan sebelum menerapkan PPK-BLUD (Cash Ratio, FATO, ROA, ROE). Sedangkan Current Rati dan Collection Period tidak menunjukkan perbedaan dibandingkan sebelum menerapkan PPK-BLUD.	<ol style="list-style-type: none"> Objek penelitian dilakukan di Rumah Sakit, untuk penelitian sekarang di Puskesmas. Fokus penelitian adalah analisis kinerja, sedangkan penelitian sekarang adalah laporan keuangan.
4.	Kinerja Keuangan Layanan Kesehatan Sebelum dan Sesudah Penerapan PPK-BLU (Studi Kasus pada RSUP Dr. Soeradji Tirtonegoro)	Cash Ratio memiliki perbedaan yang signifikan sesudah menerapkan PPK-BLU. Sedangkan 9 variabel lainnya tidak memiliki perbedaan yang signifikan sesudah menerapkan PPK-BLU.	<ol style="list-style-type: none"> Objek penelitian dilakukan di Rumah Sakit, untuk penelitian sekarang di Puskesmas. Fokus penelitian adalah kinerja, sedangkan penelitian sekarang adalah laporan keuangan.

2.3. Kerangka Pemikiran



GAMBAR 2.1 Kerangka penelitian