

EVALUASI PENERAPAN SISTEM ANGGARAN BERBASIS KINERJA DALAM PENGELOLAAN KEUANGAN BLUD (Studi Kasus pada RSUD Bangil Kabupaten Pasuruan)

Aliefiah Arief Zuraidha

Abstrak

Penyusunan anggaran merupakan salah satu bagian yang penting dalam sistem akuntansi, khususnya pada sektor pemerintahan. Tujuan dari penelitian ini adalah menganalisis dan mengevaluasi penerapan sistem Anggaran Berbasis Kinerja. Disamping itu penelitian ini juga menggambarkan kendala-kendala yang dihadapi dalam proses penerapan sistem Anggaran Berbasis Kinerja.

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus secara deskriptif. Penelitian ini menggunakan data primer dan sekunder karena teknik yang digunakan dalam pengumpulan data dengan cara observasi, wawancara dan studi dokumen. Analisa datanya melalui tiga tahap: reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara umum sistem Anggaran Berbasis Kinerja yang ideal belum tercapai, meskipun secara keseluruhan sudah baik. Ada beberapa hal yang belum dilaksanakan secara maksimal: 1) tahap penetapan indikator kinerja yaitu belum adanya indikator manfaat dan dampak pada setiap program/kegiatan yang disusun; 2) tahap penetapan standar biaya yaitu belum adanya Analisa Standar Belanja (ASB) sebagai acuan penyusunan anggaran; 3) tahap perhitungan anggaran yaitu secara garis besar perhitungan masih berdasarkan pada data-data historis dan taksiran yang logis; 4) tahap pertanggungjawaban yaitu belum disajikan laporan arus kas sebagai salah satu bagian dari laporan keuangan BLUD. Kendala yang ditemukan selama implementasi yaitu belum adanya sistem akuntansi biaya sehingga perhitungan anggaran masih berdasarkan estimasi; dan kurangnya kemampuan SDM dalam memahami sistem Anggaran Berbasis Kinerja sehingga pelaksanaan sistem ini belum maksimal.

Kata Kunci : Anggaran Berbasis Kinerja, BLUD, Anggaran

PENDAHULUAN

Sistem keuangan negara saat ini telah memasuki babak baru. Menurut Hariadi, dkk (2010:1) reformasi di dalam manajemen keuangan negara diawali dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Sejalan dengan diberlakukannya undang-undang tersebut, pemerintah memperbaiki sistem pengelolaan keuangan Negara menuju pengelolaan yang transparan dan akuntabel. Untuk mewujudkannya, disusunlah standar akuntansi pemerintahan yang tertuang dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi

Pemerintahan (saat ini Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan).

Penyusunan anggaran merupakan salah satu bagian yang penting dalam sistem akuntansi, khususnya pada sektor pemerintahan. Sistem anggaran yang awalnya menggunakan sistem Anggaran Tradisional saat ini sudah mulai beralih pada sistem Anggaran Berbasis Kinerja. Dalam praktiknya, penggunaan sistem anggaran tradisional tidaklah efektif dikarenakan penyusunan anggaran hanya berdasarkan jumlah anggaran tahun sebelumnya. Selain itu, anggaran tradisional hanya menggunakan item-item penerimaan dan pengeluaran yang sama dalam setiap periode, padahal menurut Hariadi, dkk (2010:9) pada kenyataannya ada item yang sudah tidak relevan untuk digunakan. Untuk itu, dibentuklah suatu sistem penganggaran baru, yakni sistem Anggaran Berbasis Kinerja yang berfokus pada manajemen sektor publik yang berorientasi pada kinerja, bukan kebijakan. Selain itu, dengan Anggaran Berbasis Kinerja penyusunan dan pelaksanaan anggaran tidak hanya berdasarkan *input* dan proses saja, tetapi berorientasi pada *output* (hasil kinerja).

Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Bangil merupakan salah satu rumah sakit milik pemerintah daerah yang sudah berstatus BLUD. Sebelum berstatus BLUD, seluruh dana yang dituangkan dalam anggaran didapatkan dari pemerintah. RSUD Bangil hanya bertugas untuk ‘mengendalikan’ anggaran tersebut agar biaya yang dikeluarkan tidak lebih besar atau lebih sedikit dari jumlah dana yang diperoleh. Akan tetapi, dengan disandangnya status BLUD, RSUD Bangil bukan lagi ‘mengendalikan’ melainkan ‘mengelola’-menyusun dan memperhitungkan-anggaran yang bersumber dari pendapatan rumah sakit. Disinilah hal yang menarik untuk diteliti, bagaimana RSUD Bangil melakukan pengelolaan keuangan sesuai dengan aturan yang baru. Bagaimana RSUD Bangil menerapkan sistem Anggaran Berbasis Kinerja yang notabene adalah salah satu pendekatan sistem penyusunan anggaran dalam BLUD, mengingat RSUD Bangil tidak terbiasa menggunakan anggaran berbasis kinerja. Berdasarkan latar belakang yang dijabarkan tersebut maka judul yang diangkat untuk skripsi ini adalah “*Evaluasi Penerapan Sistem Anggaran Berbasis Kinerja Dalam Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) (Studi Kasus pada RSUD Bangil Kabupaten Pasuruan)*”.

Adapun tujuan penelitian ini yaitu: 1) menganalisis proses penerapan sistem Anggaran Berbasis Kinerja pada RSUD Bangil; 2) menganalisis kendala-kendala yang dihadapi oleh RSUD Bangil di dalam penerapan sistem Anggaran Berbasis Kinerja.

TINJAUAN PUSTAKA

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 menyatakan bahwa anggaran merupakan pedoman tindakan yang akan dilaksanakan pemerintah meliputi rencana pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan yang diukur dalam satuan rupiah, yang disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode. Anggaran merupakan suatu alat untuk melakukan perencanaan dan pengawasan dalam pengelolaan keuangan suatu organisasi atau instansi.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah memberikan definisi BLUD sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) atau Unit Kerja pada SKPD di lingkungan pemerintah daerah 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. Selanjutnya, 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 dan produktivitas, dan penerapan praktek bisnis yang sehat.

Menurut Halim dalam Damaianti (2014), mendefinisikan anggaran berbasis kinerja sebagai metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Keluaran dan hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kinerja. Kemudian, Direktorat Jenderal Anggaran menetapkan ruang lingkup anggaran berbasis kinerja sebagai berikut: 1) Menentukan Visi Dan Misi, Tujuan, Sasaran, dan Target; 2) Menentukan Indikator Kinerja; 3) Evaluasi dan Pengambilan Keputusan terhadap Pemilihan dan Prioritas Program; 4) Analisa Standar Belanja (ASB).

METODE

Jenis dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian kualitatif, sehingga RSUD Bangil adalah obyek yang apa adanya, tidak dimanipulasi oleh peneliti sehingga kondisi pada saat peneliti memasuki obyek, setelah berada di obyek dan setelah keluar dari obyek relatif tidak berubah. Jenis pendekatan yang digunakan adalah studi kasus secara deskriptif, yaitu perbandingan

antara teori, konsep, standar, atau arsip yang berlaku dengan praktek yang ada di dalam RSUD Bangil kemudian mengambil kesimpulan dan saran dari hasil perbandingan tersebut.

Subjek Penelitian

Subjek penelitian sebagai informan, yang artinya orang yang pada latar penelitian yang dimanfaatkan untuk memberikan informasi tentang situasi dan kondisi latar penelitian. Informan dalam penelitian ini. Pihak-pihak tersebut adalah 1) Wakil Direktur RSUD Bangil; 2) Kepala Bagian Kepegawaian RSUD Bangil; 3) Kepala Bagian Keuangan; 4) Pegawai di Bagian Akuntansi RSUD Bangil; dan 5) Pegawai di Bagian Penyusunan Rencana Bisnis dan Anggaran RSUD Bangil.

Data dan Jenis Data

Data primer yaitu data yang dapat diperoleh melalui wawancara langsung dari pihak-pihak terkait dan observasi. Data sekunder diperoleh dari data-data yang sudah tersedia, meliputi (1) Peraturan perundang-undangan terkait PPK-BLUD; (2) Laporan RBA Tahun Anggaran 2013; (3) Laporan Keuangan berdasarkan SAK dan SAP Tahun 2013; (4) Catatan internal pelaksanaan anggaran RSUD Bangil Tahun 2013; (5) data mengenai rencana strategik selama periode anggaran; (6) data mengenai standar harga, tolok ukur kinerja, dan Standar Pelayanan Minimal; (7) data mengenai analisa standar belanja.

Teknik Pengumpulan Data

Sugiyono (2011:224) menjelaskan bahwa teknik pengumpulan data merupakan langkah yang paling strategis dalam penelitian, karena tujuan utama dari penelitian adalah mendapatkan data, meliputi: 1) Observasi; 2) Wawancara semi terstruktur; 3) Studi Dokumen.

Analisis Data

Peneliti menggunakan langkah-langkah analisis data menurut Mpdel Miles and Huberman: 1) Mereduksi data berarti merangkum, memilih hal-hal yang pokok, memfokuskan pada hal-hal yang penting, dicari tema dan polanya; 2) Penyajian data dapat disajikan dalam bentuk uraian singkat, bagan, hubungan antar kategori, *flowchart*, dan sejenisnya; 3) Kesimpulan yang dihasilkan dari dua proses sebelumnya diharapkan dapat menjawab rumusan masalah yang telah disebutkan sebelumnya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Evaluasi ini didasarkan pada Direktorat Jenderal Anggaran yang menyatakan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja mencakup 8 ruang lingkup, dengan kata lain ada 8 (delapan) tahapan. Tahap pertama yaitu penetapan sasaran strategis, hal yang pertama dan yang paling utama dilakukan dalam pengimplementasian anggaran berbasis kinerja adalah

dengan merumuskan sasaran strategis yang merujuk pada visi organisasi. RSUD Bangil telah menyusun Renstra Bisnis yang disinergikan dengan RPJMD Kabupaten Pasuruan. Hal ini sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan BLU pasal 10 ayat (1) yang menyatakan bahwa Renstra Bisnis BLU/BLUD harus mengacu pada Renstra-KL atau RPJMD.

Menurut pengamatan penulis, Renstra Bisnis yang telah dibuat oleh RSUD Bangil sudah mengandung visi, misi, tujuan, motto, tata nilai yang cukup jelas. Begitu juga dengan arah pengembangan RSUD Bangil jangka menengah sampai tahun 2018 sudah tergambar dengan jelas dan difokuskan pada meningkatnya pelayanan kesehatan bagi masyarakat. Penyelarasan antara Renstra RSUD Bangil dengan visi, misi dan tujuan unit kerja telah terintegrasi dengan baik. Meskipun ada beberapa kegiatan yang belum bisa direalisasikan dengan maksimal.

Tahap kedua adalah penetapan program dan kegiatan, Dalam tahap kedua ini, RSUD Bangil telah menerjemahkan Renstra menjadi program-program dan kegiatan-kegiatan yang dirumuskan dan ditetapkan prioritasnya. Hal ini telah dilaksanakan dengan adanya restrukturisasi program dan kegiatan dari keseluruhan unit-unit kerja RSUD Bangil. Kesesuaian antara program/kegiatan dan Renstra (lihat Lampiran) menjadi sesuatu yang harus diperhatikan. Hal ini dikarenakan adanya program/kegiatan menjadi tindakan yang nyata dari Renstra yang telah disusun untuk menentukan arah, tujuan, dan masa depan yang hendak dicapai secara komprehensif. Hasil dari studi dokumen yang telah dilakukan, program/kegiatan yang dirumuskan untuk Tahun Anggaran 2013 sudah menjadi perwujudan dari Renstra, meskipun belum secara keseluruhan. Namun, program/kegiatan tersebut sudah sesuai dan sejalan dengan Renstra yang telah dirumuskan sebelumnya.

Tahap ketiga yaitu penetapan indikator, Berdasarkan hasil studi dokumen, RSUD Bangil belum merumuskan indikator kinerja secara rinci seperti yang telah disebutkan sebelumnya. Indikator masukan yang digunakan hanya dana, sedangkan SDM, sarana dan prasarana, dan data informasi lainnya tidak disebutkan dengan jelas. Hal tersebut menyebabkan pengukuran kinerja yang kurang tepat dan maksimal, sehingga akan berakibat pada perencanaan program/kegiatan selanjutnya yang berhubungan dengan pencapaian tujuan dan sasaran RSUD Bangil. Oleh karena itu, penulis menyimpulkan bahwa dalam tahap ini RSUD Bangil belum menyusun indikator kinerja sebagaimana indikator kinerja yang disyaratkan.

Tahap keempat yaitu penetapan standar biaya, Berdasarkan hasil penelitian, RSUD Bangil belum menyusun standar biaya secara khusus yang sesuai dengan kebutuhan

perhitungan anggaran RSUD Bangil. Hal ini dikarenakan SDM yang ada belum mampu melakukan Analisa Standar Belanja, sehingga RSUD Bangil hanya berpedoman pada SBU yang dikeluarkan oleh Pemda Kabupaten Pasuruan. Hasil wawancara juga mendukung bahwa belum ada Analisa Standar Belanja (ASB) di rumah sakit ini, selain status BLUD pada RSUD Bangil masih berjalan 3 tahun, juga belum ada yang mampu melakukan analisis biaya untuk setiap kegiatan yang akan dijalankan. Hal ini juga dikarenakan kegiatan operasional rumah sakit yang tidak sederhana, sehingga banyak komponen yang harus diperhitungkan dari masing-masing sarana pelayanan. Oleh karena itu, dalam tahap ini RSUD Bangil masih jauh dari maksimal.

Tahap kelima yaitu perhitungan kebutuhan anggaran, Menurut hasil wawancara dengan Kasubbag Sungram dan Evaluasi, perhitungan kebutuhan anggaran dilakukan oleh tiap-tiap unit kerja yang berhubungan langsung dengan kegiatan-kegiatan yang telah ditetapkan sebelumnya. Perhitungan kebutuhan anggaran ini tidak terlepas dari kebijakan umum anggaran. Kasubbag Sungram dan Evaluasi menyatakan bahwa pihak RSUD Bangil tidak dapat semena-mena menaikkan target kebutuhan anggaran, hal ini dikarenakan ada pagu yang tidak bisa dilanggar dari pemerintah daerah. Karena meskipun BLUD tetap ada batasan. Disini penulis melihat bahwa anggaran berbasis kinerja belum diterapkan secara maksimal pada RSUD Bangil.

Tahap keenam yaitu pelaksanaan kegiatan dan pembelanjaan, tahap ini merupakan tahap realisasi anggaran, dimana kegiatan demi kegiatan dilaksanakan. Dikarenakan RSUD Bangil juga merupakan bagian dari pemerintah daerah, maka kegiatan dan pembelanjaan baru dapat dilaksanakan dengan dokumen DPA-SKPD dan DPA-BLUD yang disahkan oleh provinsi. Sejauh ini RSUD Bangil sudah melaksanakan kegiatan dan belanja dengan tertib dan sesuai dengan DPA yang telah disetujui. Namun, status BLUD telah membuat RSUD Bangil menjadi fleksibel dalam beberapa hal, termasuk keputusan mengenai pelaksanaan anggaran. Jadi menurut penulis, tahap ini sudah dilaksanakan dengan baik.

Tahap ketujuh adalah pertanggungjawaban, Laporan Keuangan RSUD Bangil terdiri dari Neraca, Laporan Realisasi Anggaran dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK). Permendagri nomor 61 tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan keuangan BLUD menyatakan bahwa laporan keuangan BLUD terdiri dari neraca, laporan operasional/laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan CALK. Berdasarkan peraturan tersebut, RSUD Bangil belum sepenuhnya menyajikan laporan keuangan yang lengkap. Hasil studi dokumen laporan keuangan RSUD Bangil 2013, belum disajikan laporan arus kas.

Tahap kedelapan yaitu pengukuran dan evaluasi kinerja, Untuk mengukur dan mengevaluasi kinerja, RSUD Bangil membuat LAKIP (Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah). Dalam LAKIP RSUD Bangil tahun 2013 sudah digambarkan mengenai Renstra dan terkait dengan Pengukuran Kinerja Kegiatan.

Penerapan anggaran berbasis kinerja yang belum sepenuhnya sesuai harapan di RSUD Bangil disebabkan oleh beberapa kendala. Pertama, belum adanya sistem akuntansi biaya. Salah satu tahap dari penerapan anggaran berbasis kinerja adalah Analisa Standar Belanja (ASB) yang merupakan standar biaya suatu program/kegiatan sehingga alokasi anggaran menjadi lebih rasional. Namun, RSUD Bangil belum menggunakan ASB dalam penyusunan anggarannya. Sehingga, RBA 2013 disusun masih berdasarkan taksiran yang logis. Belum adanya ASB disebabkan oleh ketidakmampuan pihak RSUD Bangil untuk menganggarkan suatu biaya berdasarkan *unit cost*, karena banyaknya unit pelayanan yang ada di RSUD Bangil. Selain itu, kendala dalam penyusunan ASB disebabkan *output* tidak terumuskan dengan jelas dan spesifik. Sehingga, RSUD bangil merasa kesulitan menerapkan ASB. Berdasarkan analisis tersebut di atas, maka langkah yang dapat ditempuh oleh RSUD Bangil yaitu mengadakan bimbingan teknis (bimtek) mengenai penyusunan Analisa Standar Belanja (ASB) atau menggunakan Metode Regresi dalam penyusunan Analisa Standar Belanja.

Kendala kedua yakni, masih rendahnya pemahaman akan sistem penganggaran ini di tingkat staf maupun pimpinan. Keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja juga ditentukan oleh kualitas SDM yang menjalankannya. Hal ini didukung dengan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa hanya ada beberapa orang yang memahami sistem anggaran berbasis kinerja, seperti Kasubbag Penyusunan Program dan Evaluasi beserta stafnya. Masalah lain adalah belum adanya staf yang mampu melakukan analisis biaya untuk setiap Program/Kegiatan pada tiap-tiap unit layanan di RSUD Bangil. Hal ini menyebabkan belum terlaksananya ASB seperti yang telah dijelaskan sebelumnya. Tentu saja kondisi seperti ini menghambat terlaksananya anggaran berbasis kinerja secara maksimal.

Berdasarkan analisis tersebut di atas, maka ada beberapa langkah yang dapat ditempuh oleh RSUD Bangil untuk penerapan anggaran berbasis kinerja yang lebih baik, yaitu pertama, perlunya pembuatan pedoman/acuan yang rinci mengenai pelaksanaan anggaran berbasis kinerja. Hal ini bertujuan agar baik staf maupun pimpinan tidak salah dalam menafsirkan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja. Selain itu pedoman ini akan memudahkan setiap orang yang ada dalam RSUD Bangil untuk mengerti, memahami, dan melaksanakan setiap tahap yang ada dalam sistem penganggaran ini. Kedua, perlunya

komitmen dan arahan dari pimpinan di semua tingkat untuk menerapkan sistem anggaran berbasis kinerja, dan ketiga perlunya sosialisasi dan pelatihan rutin mengenai anggaran berbasis kinerja baik bagi staf maupun pimpinan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Secara garis besar, sistem anggaran berbasis kinerja di RSUD Bangil sudah diterapkan dengan baik sesuai dengan undang-undang yang berlaku seperti PP Nomor 23 Tahun 2005 dan Permendagri Nomor 61 Tahun 2007 melalui tahapan-tahapan berikut: 1) Penetapan Sasaran Strategis; 2) Penetapan Program dan Kegiatan; 3) Penetapan Indikator Kinerja; 4) Penetapan Standar Biaya, namun belum ada Analisa Standar Belanja (ASB) sebagai acuan penyusunan anggaran; 5) Perhitungan Kebutuhan Anggaran masih berdasarkan pada data-data historis dan taksiran yang logis; 6) Pelaksanaan Kegiatan dan Pembelanjaan; 7) Pertanggungjawaban, RSUD Bangil telah menyajikan Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, dan CALK, namun belum disajikan Laporan Arus Kas.

Kendala yang ditemukan dalam penerapan anggaran berbasis kinerja yaitu, belum adanya sistem akuntansi biaya untuk memudahkan perhitungan anggaran, akibatnya perhitungan lebih banyak menggunakan estimasi; dan kurangnya kemampuan SDM dalam memahami sistem anggaran berbasis kinerja dan kurangnya kemampuan dalam melakukan analisa biaya, sehingga sistem anggaran ini kurang berjalan dengan maksimal.

Adapun saran yang dapat diajukan penulis berdasarkan pada hasil penelitian ini untuk penerapan sistem anggaran berbasis kinerja yang lebih baik adalah perlunya mengadakan bimbingan teknis (bimtek) mengenai penyusunan Analisa Standar Belanja (ASB) sebagai pedoman dalam perhitungan anggaran; perlunya pembuatan pedoman yang rinci mengenai pelaksanaan anggaran berbasis kinerja; perlunya komitmen dan arahan dari pimpinan di semua tingkat untuk menerapkan sistem anggaran berbasis kinerja; perlunya sosialisasi dan pelatihan rutin mengenai anggaran berbasis kinerja baik bagi staf maupun pimpinan.

Daftar Pustaka

- Arikunto, S. 2010. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Jakarta: PT Rineka Cipta
- Bastian, Indra. (2006). *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga
- Damaianti, Indriana. (2014). *Evaluasi Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja di Pemerintah Kota Bandung (Studi Survei pada Dinas SKPD Pemerintah Kota Bandung)*. Skripsi. Diperoleh tanggal 20 Desember 2014 dari <http://repository.widyatama.ac.id/xmlui/handle/123456789/2950>

Departemen Keuangan Republik Indonesia/ Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK). (2008). *Kajian Terhadap Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja*.

Kementerian Keuangan. (2008). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008 Tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Badan Layanan Umum*. Diperoleh tanggal 1 Desember 2014 dari <http://www.sjdih.depkeu.go.id/fullText/2008/76~PMK.05~2008Per.HTM>

Kementerian Keuangan. (2010). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 44/PMK.05/2009 tentang Rencana Bisnis dan Anggaran Serta Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum*. Diperoleh tanggal 29 November 2014 dari http://renbang.ugm.ac.id/site/sites/default/files/dokumen/Permenkeu_44_Tahun_2009.pdf

Kementerian Dalam Negeri. (2007). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah*. Diperoleh tanggal 4 Maret 2015 dari <https://ml.scribd.com/doc/219777029/Permendagri-61-2007-Ttg-Pedoman-Teknis-Pengelolaan-Kuangan-BLUD>

Kementerian Dalam Negeri. (2012). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2012 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*. Diperoleh tanggal 22 Oktober 2012 dari http://www.kemendagri.go.id/media/documents/2012/11/22/p/p/pp_no.74-2012.pdf

Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi

Meidyawati. (2011). *Analisis Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) pada Rumah Sakit Stroke Nasional Bukittinggi*. Tesis. Diperoleh tanggal 30 September 2014 dari <http://pasca.unand.ac.id/id/wp-content/uploads/2011/09/artikel-tesis.pdf>

Moleong, Lexy J. 2010. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya

Mursitowati, Kurnia. (2014). *Evaluasi Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada Badan Layanan Umum (BLU) (Studi pada Fakultas "X" Universitas "Y")*. Skripsi. Diperoleh tanggal 22 Oktober 2014 dari <http://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/1273>

Nordiawan, Deddi. (2006). *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat

Pemerintah Kabupaten Pasuruan. (2012). *2015, RSUD Bangil Siap Lepas APBD*. Pasuruan. Diperoleh tanggal 20 Desember 2014 dari <http://www.pasuruankab.go.id/berita-811-2015-rsud-bangil-siap-lepas-apbd.html>

Said, Jullyana. (2013). *Evaluasi Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum di Universitas Negeri Gorontalo*. Skripsi. Diperoleh tanggal 30 September 2014 dari <http://kim.ung.ac.id/index.php/KIMFEB/article/download/2059/2038>

Sugiyono. (2011). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif Dan R&D*. Bandung: Penerbit Alfabeta.

Waluyo, Indarto. (2011). *Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru Dalam Pengelolaan Keuangan Di Satuan Kerja Pemerintah*. Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia, Vol. IX. No. 2 – Tahun 2011. 1-15. Diperoleh tanggal 22 Oktober 2014 dari <https://id.scribd.com/doc/194209935/962-2995-1-PB>

Waworuntu, S.S. Tika. (2013). *Evaluasi Penyusunan Anggaran Sebagai Alat Pengendalian manajemen BLU RSUP Prof. DR. R.D Kandou Manado*. Jurnal EMBA Vol. 1 No. 3 Juni 2013, Hal. 904-913. Diperoleh tanggal 22 Oktober 2014 dari <http://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/emba/article/view/1899/1507>

----- (2011). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. Jakarta: Visimedia

----- (2005). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum*. Diperoleh tanggal 29 November 2014 dari http://hukum.unsrat.ac.id/pp/pp_23_2005.pdf

