



Website:
ejournal.umm.ac.id/index.php/jaa

Afiliasi:
^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis,
Universitas Indonesia, Jawa Barat,
Indonesia

***Correspondence:**
wijoseno.lelono@ui.ac.id

DOI: [10.22219/jaa.v6i4.29515](https://doi.org/10.22219/jaa.v6i4.29515)

Sitasi:
Lelono, W., & Siswanto, D. (2023).
Evaluasi Atas Implementasi
Pernyataan Standar Akuntansi
Pemerintahan Nomor 13 Pada Blud
Puskesmas Kawasan Terpencil. *Jurnal
Akademi Akuntansi*, 6(4), 538-565.

**Proses Artikel
Diajukan:**
4 September 2023

Direviu:
9 September 2023

Direvisi:
1 November 2023

Diterima:
15 November 2023

Diterbitkan:
18 November 2023

Alamat Kantor:
Jurusan Akuntansi Universitas
Muhammadiyah Malang
Gedung Kuliah Bersama 2
Lantai 3.
Jalan Raya Tlogomas 246,
Malang, Jawa Timur,
Indonesia

P-ISSN: 2715-1964
E-ISSN: 2654-8321

Tipe Artikel: Paper Penelitian

EVALUASI ATAS IMPLEMENTASI PERNYATAAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN NOMOR 13 PADA BLUD PUSKESMAS KAWASAN TERPENCIL

Wijoseno Lelono^{1*}, Dodik Siswanto²

ABSTRACT

Purpose: *This study aims to evaluate the suitability of accounting and presentation of BLUD Puskesmas Financial Statements with the Statement of Government Accounting Standards Number 13, and identify the role of financial guidance carried out by the Health Office and the Regional Financial Management Officer (PPKD).*

Methodology/approach: *This research was conducted at BLUD Puskesmas X, with a qualitative method through a case study approach. The data collection methods adopted in this study include document analysis and interviews*

Findings: *The results showed that the condition of the presentation of the Financial Statements of BLUD Puskesmas X was not fully in accordance with PSAP 13, and the implementation of accounting was not fully in accordance with SE Director General of Bina Kenda No. 981/4092/KEUD, namely without making journals, posting to the General Ledger, and preparing the Balance Sheet. In terms of guidance, the Health Office has provided various coaching activities related to the preparation of Financial Statements, while PPKD has not provided intensive guidance and is more directed at reconciling financial data between BPKAD and BLUD Puskesmas X.*

Practical and Theoretical contribution/Originality: *This research is expected to provide suggestions and insights for BLUD Puskesmas management regarding aspects of the Financial Statement preparation process that require improvement, as well as contributing information for further research related to the development of Accounting, especially the implementation of Public Sector Accounting Standards*

Research Limitation: *The interview process was conducted via online media and telephone due to geographical location considerations, namely BLUD Puskesmas X is located relatively far from the capital city of District AAA, about 295 KM with inland road access conditions on Borneo Island.*

KEYWORDS: *Accountability, Financial Statements, Regional Public Service Agency (BLUD), PSAP 13.*



ABSTRAK

Tujuan penelitian: Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi kesesuaian penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan BLUD Puskesmas dengan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 13, serta mengidentifikasi peran pembinaan keuangan yang dilakukan oleh Dinas Kesehatan dan Pejabat Pengelolaan Keuangan Daerah (PPKD).

Metode/pendekatan: Penelitian ini dilakukan di BLUD Puskesmas X, dengan metode kualitatif melalui pendekatan studi kasus. Metode pengumpulan data yang diadopsi dalam penelitian ini meliputi analisis dokumen dan wawancara.

Hasil: Hasil penelitian menunjukkan kondisi penyajian Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X belum sepenuhnya sesuai dengan PSAP 13, dan penyelenggaraan akuntansi belum sepenuhnya sesuai SE Dirjen Bina Keuda No. 981/4092/KEUD yaitu tanpa pembuatan jurnal, posting ke Buku Besar, dan penyusunan Neraca Saldo. Dari sisi pembinaan, Dinas Kesehatan telah memberikan berbagai kegiatan pembinaan terkait penyusunan Laporan Keuangan, sedangkan PPKD belum memberikan pembinaan secara intensif dan lebih mengarah pada bentuk rekonsiliasi data keuangan antara BPKAD dengan BLUD Puskesmas X.

Kontribusi Praktik dan Teoretis/Orisinalitas: Penelitian ini diharapkan memberikan saran dan wawasan bagi manajemen BLUD Puskesmas terkait aspek-aspek proses penyusunan Laporan Keuangan yang memerlukan perbaikan, serta kontribusi informasi bagi penelitian selanjutnya terkait perkembangan Akuntansi terutama implementasi Standar Akuntansi Sektor Publik.

Keterbatasan Penelitian: Proses wawancara dilakukan melalui media daring dan telepon dikarenakan pertimbangan lokasi geografis, yaitu BLUD Puskesmas X berlokasi relatif cukup jauh dari Ibukota Kabupaten AAA berjarak sekitar 295 KM dengan kondisi akses jalan pedalaman Pulau Kalimantan.

KATA KUNCI: Akuntabilitas, Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), Laporan Keuangan, PSAP 13.

PENDAHULUAN

Dalam studinya pada otoritas lokal di *The United Kingdom*, [Ferry et al. \(2017\)](#) menjelaskan bahwa terdapat pembatasan inovasi pada entitas sektor publik antara lain tekanan menghasilkan anggaran pendapatan yang seimbang, pembatasan anggaran terpusat, dan penghematan. Adanya birokrasi menimbulkan proses yang lambat, berjenjang, dan tidak efisien, perlu diatasi dengan konsep entrepreneur. [Hasibuan \(2020\)](#) menyatakan bahwa Badan Layanan Umum (BLU)/Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) merupakan implementasi atas konsep enterprising the government yang mampu menghasilkan perubahan pola pikir birokrasi dari penganggaran tradisional menjadi manajemen penganggaran berbasis kinerja.

BLU/BLUD adalah contoh nyata organisasi pemerintah berbasis kinerja dengan peningkatan akuntabilitas. BLUD mempunyai otonomi (fleksibilitas) dalam pengelolaan keuangannya, dengan tujuan meningkatkan kualitas pemberian pelayanan publik dan manfaat kepada masyarakat secara maksimal. Fleksibilitas tersebut berupa pendapatan yang diperolehnya dapat langsung digunakan sesuai Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) tanpa terlebih dahulu harus disetorkan ke Kas Daerah ([BPKP 2023](#); [Lukman, 2015](#); [Restianto & Bawono, 2020](#)).

Puskesmas merupakan perwakilan pemerintah yang berada di garda terdepan dalam pemberian pelayanan kesehatan kepada masyarakat. Fasilitas kesehatan di tingkat pertama yang mempunyai mutu pelayanan sangat dibutuhkan oleh masyarakat terutama di daerah terpencil atau pedalaman yang mempunyai akses terbatas atas layanan kesehatan karena tidak adanya Rumah Sakit di wilayahnya dan puskesmas menjadi satu-satunya fasilitas kesehatan yang ada. Kementerian Kesehatan RI dan Kementerian Dalam Negeri RI terus mendorong dan melakukan percepatan bagi puskesmas untuk menjadi BLUD. Kemenkes RI telah menetapkan target dalam Rencana Strategis Tahun 2020-2024 yaitu sebesar 90% Puskesmas telah berstatus BLUD pada tahun 2024. Kemendagri RI juga telah menerbitkan Permendagri No 79 Tahun 2018 tentang BLUD, Surat Mendagri No 981/2327/KEUDA perihal Percepatan Penerapan BLUD Bidang Kesehatan, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Bina Keuangan Daerah No 981/4092/KEUDA perihal Pedoman Pengelolaan Keuangan BLUD. Sedangkan dari sisi kuantitas, jumlah Puskesmas terus mengalami peningkatan dari tahun ke tahun, yaitu sebanyak 9.767 unit pada tahun 2016, 9.825 unit pada tahun 2017, 9.993 unit pada tahun 2018, 10.134 unit pada tahun 2019, 10.203 unit pada tahun 2020, dan 10.292 unit pada tahun 2021 ([Kemenkes RI, 2022](#)). Dari 10.292 unit Puskesmas tersebut, sebanyak 4.412 unit puskesmas (sekitar 43%) telah berstatus BLUD ([Kemendagri RI, 2023](#)). Jumlah persentase puskesmas berstatus BLUD tersebut terus diupayakan untuk bertambah seiring dengan target dalam Rencana Strategis Kementerian Kesehatan RI Tahun 2020-2024.

Sementara itu, status BLUD tersebut juga menimbulkan konsekuensi bagi Puskesmas dalam mewujudkan akuntabilitas keuangannya. Akuntabilitas publik dalam arti luas berarti pertanggungjawaban manajer publik kepada kepentingan umum dan masyarakat luas. Beberapa literatur menjelaskan bahwa permasalahan akuntabilitas terjadi di berbagai tempat dan telah dihadapi oleh manajer publik ([Bovens, Schillemans, & Goodin, 2014](#); [Schillemans, 2015](#)). Meskipun akuntabilitas menjadi sesuatu yang sulit untuk diwujudkan, organisasi publik dituntut dapat mewujudkannya melalui Laporan Keuangan yang mampu menggambarkan kinerja dari organisasi pada sektor publik ([Mardiasmo, 2018](#)). Laporan Keuangan berasal dari transaksi keuangan dan bertujuan untuk mewujudkan akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan publik ([Saputra & Gunawan, 2023](#)). Proses penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan harus memenuhi ketentuan yang dipersyaratkan dalam standar akuntansi dan peraturan/regulasi agar dapat memenuhi tujuan utamanya. *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* telah diperkenalkan oleh *IPSAS Board (IPSASB)* untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pada penyelenggaraan sektor publik. Hal tersebut diwujudkan melalui pemenuhan kebutuhan atas informasi penyelenggaraan sektor publik dalam bentuk Laporan Keuangan ([Christiaens et al., 2015](#); [Goddard et al., 2016](#); [Adhikari et al., 2021](#); [Polzer, Grossi, & Reichard, 2022](#)). Meskipun adopsinya tidak menjadi suatu kewajiban ([IPSASB, 2020](#); [Oulasvirta & Bailey, 2016](#)), *IPSAS* telah menjadi Standar Global dan pedoman untuk akuntansi sektor publik terutama bagi negara-negara berkembang ([Toudas et al., 2013](#); [Aggestam-Pontoppi & Andernack, 2016](#); [Caruana, 2019](#)). *IPSAS* disusun dengan mengacu pada *International Accounting Standards (IAS)* dan *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, melalui beberapa penyesuaian karena adanya perbedaan konsep kegiatan operasional dan transaksi antara sektor publik dengan sektor swasta/privat

541 (EY, 2013; Biondi, 2016). Sebanyak 42 IPSAS telah diterbitkan sampai dengan tahun 2022 (Polzer, Grossi, & Reichard, 2022).

Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) merupakan Standar Akuntansi berbasis akrual yang diterbitkan oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) dan berlaku untuk entitas pemerintah di Indonesia. Penyusunan PSAP mengacu pada IPSAS sebagai referensi utamanya dan telah diterbitkan sebanyak 17 PSAP sampai dengan tahun 2022 (Martani, 2021; KSAP, 2023). Salah satu dari PSAP tersebut adalah PSAP Nomor 13 yang berlaku bagi penyusunan Laporan Keuangan BLUD dan ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2015. Puskesmas yang telah berstatus BLUD diwajibkan membuat 2 Laporan Keuangan yaitu Laporan Keuangan BLUD sebagai entitas pelaporan sesuai PSAP 13, dan juga Laporan Keuangan sebagai entitas akuntansi yang akan dikonsolidasikan dengan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Berbeda halnya apabila Puskesmas tidak berstatus BLUD, maka hanya diwajibkan menyusun Laporan Keuangan sebagai entitas akuntansi. Selain itu, Permendagri No 79 Tahun 2018 dan SE Dirjen Bina Keu No 981/4092/KEUDA juga menjelaskan bahwa Laporan Keuangan BLUD disusun berdasarkan PSAP dan penyelenggaraan akuntansi BLUD dilakukan melalui tahapan pengidentifikasian transaksi, pencatatan dalam jurnal, posting pada Buku Besar, pembuatan Neraca Saldo, dan penyajian Laporan Keuangan.

Berdasarkan Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan, Laporan Keuangan BLUD dapat dikatakan berkualitas apabila memenuhi karakteristik relevan, andal, dapat dibandingkan, serta dapat dipahami. Terdapat sepuluh item kesulitan/hambatan dalam adopsi sistem akuntansi baru dan penyajian Laporan Keuangan berkualitas yang berhasil diidentifikasi yaitu kurangnya pengetahuan atas sistem akuntansi yang baru, kurangnya pelatihan/pembinaan sumber daya manusia (SDM), kurangnya dukungan teknis, kurangnya sistem informasi yang memadai, kurangnya keterlibatan dari manajemen puncak, kurangnya keterlibatan politik, kurangnya sarana dan prasarana yang mendukung perolehan informasi, adanya resistensi terhadap perubahan, kurangnya budaya terkait pengelolaan keuangan, dan birokrasi yang berlebihan (Gomes, Brusca, Fernandes, & Estela, 2023). Kesulitan/hambatan yang terjadi dalam proses adopsi tersebut, juga dapat terjadi pada proses implementasi atas sistem akuntansi baru dan standar akuntansi yang mengacu pada IPSAS.

Kemenkes RI telah membagi puskesmas di Indonesia menjadi beberapa kategori yaitu Puskesmas di kawasan perkotaan, pedesaan, terpencil, dan sangat terpencil melalui Permenkes No 43 Tahun 2019. Puskesmas membutuhkan SDM yang terdiri dari tenaga Kesehatan dan tenaga non Kesehatan untuk melaksanakan kegiatan operasionalnya beserta pertanggungjawabannya. Namun, masih terdapat beberapa permasalahan terkait SDM dan sarana prasarana terutama pada puskesmas terpencil dan sangat terpencil yang berada di Daerah Tertinggal, Perbatasan, serta Kepulauan (DTPK). Terdapat 2.623 unit Puskesmas dengan kategori terpencil dan sangat terpencil pada tahun 2022. Dari jumlah Puskesmas tersebut, 287 unit puskesmas tidak mempunyai dokter, 1.644 unit puskesmas tidak mempunyai dokter, dan masih banyak unit puskesmas yang kekurangan tenaga Kesehatan dan tenaga non Kesehatan lainnya. Kemenkes RI melalui Dirjen Kesehatan Masyarakat memfokuskan kegiatan pembinaan dalam peningkatan tata Kelola Puskesmas di Kawasan terpencil dan sangat terpencil untuk mencapai kualitas pelayanan Kesehatan dan akuntabilitas pengelolaan keuangannya (Kemenkes RI, 2023). Hal tersebut menunjukkan bahwa Puskesmas di kawasan terpencil mempunyai kelemahan/keterbatasan yang lebih besar dalam SDM dan sarana prasarana daripada Puskesmas di kawasan perkotaan dan Pedesaan. Apabila tidak mampu diatasi, maka kelemahan/keterbatasan kuantitas maupun kualitas SDM serta

sarana prasarana tersebut dapat menjadi hambatan dalam implementasi PSAP 13 untuk menghasilkan Laporan Keuangan BLUD dan mewujudkan akuntabilitas keuangan. Puskesmas berstatus BLUD mau tidak mau harus membangun infrastruktur pendukung agar dapat menghasilkan Laporan Keuangan BLUD yang berkualitas.

Dinas Kesehatan selaku Pengguna Anggaran BLUD Puskesmas dan BPKAD selaku Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) juga mempunyai kewajiban dan peran penting untuk melakukan pembinaan keuangan dalam mewujudkan akuntabilitas keuangan pada BLUD puskesmas. Kementerian Keuangan telah mengeluarkan pedoman pembinaan bagi keuangan BLUD dalam Peraturan Dirjen Perbendaharaan No PER-7/PB/2015. Program/kegiatan yang dapat dilakukan untuk pembinaan BLUD tersebut meliputi sosialisasi, media edukasi, bimbingan teknis dan Pelatihan, forum Komunikasi, *focus group discussion (FGD)*, dan *survey*. Sehubungan dengan kebutuhan penyusunan Laporan Keuangan BLUD yang berkualitas untuk akuntabilitas publik, maka penulis berniat untuk melakukan evaluasi atas implementasi PSAP 13 yang difokuskan pada penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan BLUD Tahun Anggaran 2022 oleh BLUD Puskesmas X (BLUD Puskesmas di Kawasan Terpencil).

Beberapa penelitian sebelumnya telah melakukan pembahasan terkait implementasi PSAP 13 yaitu ([Wartini, Saleh, & Domai, 2020](#); [Dewi & Muliarta, 2021](#)) dengan menggunakan objek penelitian BLUD fasilitas pendidikan (Universitas). Sedangkan ([Kawenas, Kalangi, & Labey, 2018](#); [Aprianti, Arifin, & Maryana, 2018](#); [Husain, Nangoi, & Manossoh, 2019](#); [Arini, Aljufri, & Novianti, 2022](#); [Korompis, Pangerapan, & Walandouw, 2023](#)) menggunakan objek penelitian fasilitas pelayanan kesehatan berupa Rumah Sakit. Penelitian-penelitian tersebut belum menjawab terkait implementasi PSAP 13 pada tingkatan Puskesmas. Beberapa penelitian yang telah menggunakan objek penelitian puskesmas yaitu oleh ([Ira & Merina, 2020](#); [Afiyah, Arsy, & Engkus, 2021](#); [Ramadhani & Sulistyowati, 2022](#); [Yusuf, Makur, & Tuliabu, 2023](#); [Rahayu, Nurodin, & Sulaeman, 2023](#); [Alkahfi, 2023](#)). Namun, penelitian-penelitian tersebut menghasilkan interpretasi yang beragam atas implementasi PSAP 13 pada tingkatan Puskesmas, dan belum membahas tujuh komponen Laporan keuangan BLUD secara keseluruhan. Sehubungan dengan hal tersebut, diperlukan pengembangan lebih lanjut dalam rangka memperkaya referensi terkait implementasi PSAP 13 pada tingkatan Puskesmas.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini tidak hanya terpaku pada kesesuaian penyajian tujuh komponen Laporan Keuangan BLUD Puskesmas dengan PSAP 13, tetapi juga mengevaluasi apakah penyelenggaraan akuntansi yang dilakukan oleh BLUD Puskesmas mengacu pada SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA perihal Pedoman Pengelolaan Keuangan BLUD. Selain itu, penelitian ini juga mengidentifikasi bagaimana pembinaan keuangan yang dilakukan oleh Dinas Kesehatan dan Pejabat Pengelolaan Keuangan Daerah (PPKD) untuk mendukung Laporan Keuangan BLUD Puskesmas yang berkualitas. Penelitian ini diharapkan memberikan saran dan wawasan bagi manajemen BLUD Puskesmas terkait aspek-aspek proses penyusunan Laporan Keuangan yang memerlukan perbaikan, serta kontribusi informasi bagi penelitian selanjutnya terkait perkembangan Akuntansi terutama implementasi Standar Akuntansi Sektor Publik.

METODE

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif melalui pendekatan studi kasus, dengan menggunakan data berbentuk kata-kata ([Sekaran & Bougie, 2022](#)) dan bertujuan untuk mendapatkan pemahaman dan kesimpulan atas berbagai permasalahan yang terjadi pada individu atau kelompok sosial ([Creswell, 2013](#)) ([Ellet, 2007](#); [Yin, 2017](#)). Metode evaluasi

543 (Ellet 2018) digunakan untuk mendapatkan pemahaman secara mendalam terkait kesesuaian penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan BLUD TA 2022 dengan ketentuan yang berlaku saat ini yaitu SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan BLUD dan PSAP 13, serta terkait hambatan-hambatan yang dihadapi dalam proses tersebut. Selain itu, penulis juga melakukan evaluasi atas kegiatan pembinaan pada penyusunan Laporan Keuangan BLUD yang telah dilakukan oleh Dinas Kesehatan dan PPKD.

Penelitian ini menggunakan dua jenis data yaitu data sekunder yang didapatkan secara tidak langsung atau melalui pihak lain atau media perantara, dan data primer yang didapatkan secara langsung dari sumber data (Sugiyono, 2021; Sekaran & Bougie, 2022). Data Sekunder didapat dari *website* resmi Dinas Kesehatan Kabupaten AA, Kementerian Dalam Negeri dan KSAP berupa Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X TA 2022, SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA, dan PSAP 13. Data primer diperoleh melalui analisis dokumen dan wawancara (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2019). Analisis dokumen dilakukan dengan membandingkan tujuh komponen Laporan Keuangan BLUD dengan PSAP 13 proses penyelenggaraan akuntansi dengan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA, dan dokumen hasil kegiatan pembinaan oleh Dinas Kesehatan dan PPKD dengan Perdirjen Perbendaharaan No PER-7/PB/2015. Wawancara digunakan untuk mendapatkan gambaran terkait kegiatan dan peristiwa yang tidak mampu diamati oleh peneliti secara langsung dengan meminta informan (selaku telinga dan mata) untuk memberikan sudut pandang dan perspektifnya terkait serangkaian situasi atau peristiwa (Saunders, et al., 2016; Taylor, Bogdan, & DeVault, 2016). Wawancara dilakukan kepada tim penyusun Laporan Keuangan BLUD yang terdiri dari staf kunci pengelola Piutang, staf kunci pengelola Utang, staf kunci pengelola Persediaan, Bendahara Penerimaan BLUD, Bendahara Pengeluaran BLUD, dan Pengurus Barang Pembantu. Wawancara juga dilakukan kepada Pimpinan Dinas Kesehatan dan Pimpinan BPKAD Pemerintah Kabupaten AAA selaku pembina keuangan BLUD Puskesmas. Daftar pertanyaan wawancara yang digunakan telah dilakukan *pilot study* untuk menguji relevansi dan kredibilitas daftar pertanyaan yang diajukan kepada pihak yang diwawancarai.

Penelitian ini menggunakan analisis tematik (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2019). Untuk menjawab pertanyaan penelitian terkait kesesuaian Laporan Keuangan BLUD TA 2022 dengan PSAP 13 (Pertanyaan Nomor 1), penulis membandingkan tujuh komponen Laporan Keuangan BLUD TA 2022 dengan ketentuan penyajian Laporan Keuangan sebagaimana dipersyaratkan dalam PSAP 13, serta membandingkan dokumen hasil penyelenggaraan akuntansi yaitu Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo dengan ketentuan yang dipersyaratkan dalam SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA. Untuk menjawab pertanyaan penelitian terkait pembinaan penyusunan Laporan Keuangan BLUD (Pertanyaan Nomor 2), penulis membandingkan dokumen hasil kegiatan pembinaan oleh Dinas Kesehatan dan PPKD dengan Perdirjen Perbendaharaan No PER-7/PB/2015. Selanjutnya draft wawancara disusun berdasarkan hasil analisis dokumen tersebut dan dilakukan melalui *pilot study*. Pelaksanaan wawancara kepada tim penyusun Laporan Keuangan BLUD dengan pertimbangan yaitu selaku penyusun Laporan Keuangan BLUD TA 2022 dan selaku penerima kegiatan pembinaan keuangan. Wawancara tersebut bertujuan untuk memvalidasi hasil analisis dokumen dan difokuskan pada proses penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan, hambatan-hambatan yang dihadapi, serta kegiatan pembinaan keuangan yang telah diterima dari Dinas Kesehatan dan PPKD untuk mengatasi hambatan-hambatan tersebut. Wawancara juga dilakukan kepada Pimpinan Dinas Kesehatan dan Pimpinan BPKAD selaku PPKD untuk memvalidasi hasil analisis dokumen dan difokuskan pada

kegiatan pembinaan penyusunan Laporan Keuangan BLUD yang telah dilakukan serta perencanaan pembinaan kedepannya. Penulis selanjutnya melakukan revidi atas seluruh hasil proses tersebut, menginterpretasikan hasil, serta membuat kesimpulan untuk menjawab pertanyaan penelitian. Dalam penelitian ini telah dilakukan pengujian validitas data dengan triangulasi data, penggunaan secara menyeluruh atas regulasi dan peraturan yang berlaku serta literatur pendukung, konfirmasi kepada para informan/personel kunci, serta proses revidi atas seluruh proses penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Puskesmas X merupakan Unit Teknis milik Pemerintah Kabupaten AAA yang berstatus BLUD sejak tahun 2019. Secara geografis, Puskesmas ini relatif cukup jauh dari Ibukota Kabupaten AAA yaitu berjarak sekitar 295 KM dengan kondisi akses jalan pedalaman Pulau Kalimantan. Meskipun berlokasi di kawasan terpencil, BLUD Puskesmas X mampu menghasilkan realisasi pendapatan diatas Rp2.000.000.000,00 pada TA 2021 dan 2022. Capaian tersebut menjadikan Puskesmas X sebagai BLUD Puskesmas dengan realisasi pendapatan terbesar di lingkungan Pemerintah Kabupaten AAA. Puskesmas X memiliki 7 Puskesmas Pembantu (Pustu) dengan jumlah tenaga kerja sebanyak 79 orang, yang terdiri dari 33 orang berstatus ASN dan 46 orang berstatus Non ASN. Namun dari 79 orang tersebut, tidak ada satu orang pun dengan latar belakang pendidikan pada bidang akuntansi yang dapat mendukung proses penyusunan Laporan Keuangan BLUD.

BLUD Puskesmas X telah menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan BLUD selama tiga tahun berturut-turut yaitu untuk TA 2020, 2021 dan 2022 dengan mengacu pada PSAP 13. Sebagai perbandingan sebelum berstatus BLUD, Laporan Keuangan sebagai entitas akuntansi sesuai PP No 71 Tahun 2010 selalu dibuatkan oleh Dinas Kesehatan sehingga Puskesmas X tidak mempunyai pengalaman dalam penyusunan Laporan Keuangan. Berdasarkan PSAP 13, Laporan Keuangan BLUD meliputi tujuh komponen Laporan keuangan yaitu Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan SAL, Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan Perubahan SAL dan LRA merupakan Laporan Pelaksanaan atas Anggaran, sedangkan Neraca, LO, LAK, dan LPE merupakan Laporan Finansial. CaLK merupakan laporan yang berisikan rincian atau penjelasan lebih lanjut dari Laporan Pelaksanaan atas Anggaran dan Laporan Finansial.

Penyelenggaraan Akuntansi dan Penyajian Laporan Keuangan BLUD

Pada Laporan Keuangan BLUD untuk Tahun Anggaran 2022, BLUD Puskesmas X telah menyajikan tujuh komponen Laporan keuangan BLUD dengan mengacu PSAP 13. Namun, masih terdapat pos-pos dalam tujuh komponen Laporan keuangan BLUD yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 tidak disajikan karena tidak ada realisasinya selama TA 2022 atau nilai saldonya nol per akhir TA 2022. Rekapitulasi kesesuaian atas penyajian pos-pos dalam tujuh komponen Laporan keuangan BLUD dengan format penyajian PSAP 13 dijabarkan dalam tabel 1 berikut:

545

Komponen Laporan Keuangan	Kesesuaian Penyajian Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X Dengan Format PSAP 13
Laporan Realisasi Anggaran (LRA)	<ul style="list-style-type: none"> - Hanya menyajikan dua jenis pendapatan yang ada realisasinya yaitu Pendapatan Jasa Layanan dari Masyarakat, dan Pendapatan APBD, tetapi tidak menyajikan empat jenis pendapatan lainnya yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 karena tidak ada realisasinya; - Hanya menyajikan tiga jenis belanja yang ada realisasinya yaitu Belanja Barang Jasa, Belanja Peralatan Mesin, dan Belanja Gedung Bangunan. Sedangkan beberapa pos Belanja yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 dan tidak ada realisasinya, tidak disajikan.
Laporan Perubahan SAL	Sesuai PSAP 13
Neraca	<p>Hanya menyajikan pos-pos Aset, Kewajiban, dan Ekuitas yang ada realisasinya, tetapi tidak menyajikan pos-pos yang tidak ada realisasinya. Beberapa pos yang tidak disajikan tersebut:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Investasi Berjangka Pendek; - Investasi Berjangka Panjang; - Aset Lainnya; - Kewajiban Jangka Panjang; - Jalan, Jaringan, Irigasi, dan - Aset Tetap Lainnya.
Laporan Operasional (LO)	<ul style="list-style-type: none"> - Hanya menyajikan dua jenis pendapatan yang ada realisasinya yaitu Pendapatan Jasa Layanan dari Masyarakat, dan Pendapatan APBD, tetapi tidak menyajikan empat jenis pendapatan lainnya yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 karena tidak ada realisasinya; - Hanya menyajikan Beban yang ada realisasinya, sedangkan Beban Pegawai dan Beban Bunga tidak disajikan karena tidak ada realisasinya.
Laporan Arus Kas (LAK)	Telah menyajikan pos-pos Aktivitas Operasi, Aktivitas Investasi, dan Aktivitas Transitoris, tetapi tidak menyajikan pos-pos Aktivitas Pendanaan.
Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)	Sesuai PSAP 13

Komponen Laporan Keuangan	Kesesuaian Penyajian Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X Dengan Format PSAP 13
Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)	<ul style="list-style-type: none"> - Telah mengungkapkan informasi terkait Entitas Pelaporan dan Akuntansi, dasar-dasar penyajian Laporan Keuangan dan kebijakan akuntansi yang diterapkan terhadap transaksi dan kejadian penting lainnya, Informasi yang diwajibkan oleh PSAP tetapi belum disajikan pada lembar muka (<i>face</i>) Laporan Keuangan, dan Informasi-informasi lainnya yang diperlukan dalam rangka penyajian yang wajar, tetapi belum disajikan pada lembar muka (<i>face</i>) Laporan Keuangan. - Belum mengungkapkan informasi terkait ikhtisar capaian atas target keuangan selama periode pelaporan beserta kendala maupun hambatan-hambatan yang dihadapi; - Belum sepenuhnya menyajikan Rincian beserta penjelasan atas pos-pos pada lembar muka (<i>face</i>) Laporan Keuangan yaitu hanya menyajikan rincian serta penjelasan lebih lanjut atas pos-pos LRA dan Neraca, sedangkan rincian serta penjelasan lebih lanjut atas pos-pos Laporan Perubahan SAL, LAK, LO, dan LPE tidak disajikan.

Tabel 1.
Rekapitulasi
Kesesuaian
Penyajian
Laporan
Keuangan
BLUD dengan
PSAP 13

Sumber: Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X TA 2022 (diolah)

LRA TA 2022 telah menampilkan informasi terkait realisasi yang disandingkan dengan anggaran atas pos-pos Pendapatan-LRA, Belanja, Surplus/defisit-LRA, Penerimaan Pembiayaan, Pengeluaran Pembiayaan, Pembiayaan Neto, dan SiLPA. Namun LRA TA 2022 belum sepenuhnya menyajikan pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 karena hanya menyajikan jenis Pendapatan-LRA dan Belanja yang ada realisasinya, dan tidak menyajikan jenis Pendapatan-LRA dan Belanja yang tidak ada realisasinya.

“Selama TA 2022 realisasi Pendapatan yang berasal Jasa Layanan Masyarakat tersebut terdiri dari realisasi Pendapatan Kapitasi, Pendapatan Non Kapitasi, Pendapatan Retribusi BLUD, dan Pendapatan Jampersal. Sedangkan realisasi Pendapatan APBD tersebut berasal dari anggaran Dinas Kesehatan yang didistribusikan untuk Puskesmas berupa Biaya Operasional Puskesmas (BOP), dan Bantuan Operasional Kesehatan (BOK). BLUD Puskesmas hanya mendapatkan dua jenis pendapatan tersebut selama TA 2022 dan tidak mendapatkan pendapatan yang lainnya” (Bendahara Pengeluaran BLUD, Juli 2023).

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bendahara Pengeluaran BLUD selaku personel yang diberikan tanggungjawab untuk menyusun Laporan Keuangan BLUD diatas, LRA TA 2022 hanya menyajikan dua jenis pendapatan yang ada realisasinya yaitu Pendapatan Jasa Layanan dari Masyarakat, dan Pendapatan APBD, tetapi tidak menyajikan empat jenis pendapatan lainnya yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 karena tidak ada realisasinya.

“Selama TA 2022 tidak ada realisasi Belanja Modal untuk pengadaan Tanah, Jalan, Jaringan, Irigasi, Aset Tetap Lainnya, dan Aset Lainnya. Selain itu, tidak ada realisasi Belanja Pegawai karena gaji dan tambahan penghasilan untuk ASN dibebankan pada anggaran Dinas Kesehatan dan bukan pada anggaran Puskesmas sehingga dicatat pada Laporan Keuangan Dinas Kesehatan” (Bendahara Pengeluaran BLUD, Juli 2023).

547

Begitu juga dengan penyajian Belanja, LRA TA 2022 hanya menyajikan tiga jenis belanja yang ada realisasinya yaitu Belanja Barang Jasa, Belanja Peralatan Mesin, dan Belanja Gedung Bangunan. Sedangkan beberapa pos Belanja yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 dan tidak ada realisasinya, tidak disajikan dalam LRA TA 2022. Sedangkan pada pos-pos pembiayaan, LRA TA 2022 telah menyajikan realisasi Penerimaan Pembiayaan, yang merupakan SILPA atau saldo kas milik BLUD per akhir TA 2021 dan dapat dipergunakan untuk mendanai kegiatan operasional pelayanan pada TA 2022 dan TA berikutnya. LRA TA 2022 juga telah menyajikan pos pengeluaran pembiayaan meskipun tidak ada realisasinya.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa LRA TA 2022 tidak menyajikan empat jenis Pendapatan-LRA yang tidak ada realisasinya yaitu Pendapatan dari Entitas Akuntansi/pelaporan, Pendapatan Hasil Kerjasama, Pendapatan Hibah, dan Pendapatan BLUD Lainnya. Selain itu, LRA TA 2022 juga tidak menyajikan beberapa jenis Belanja yang tidak ada realisasinya yaitu Belanja Pegawai, Belanja Bunga, Belanja Lain-lain, Belanja Tanah, Belanja Jalan Jaringan Irigasi, Belanja Aset Tetap Lainnya, dan Belanja Aset Lainnya. Hal ini dapat menyebabkan LRA TA 2022 tersebut kurang dapat dipahami dan menimbulkan pertanyaan atau multitafsir bagi para pengguna Laporan Keuangan. Pengguna Laporan Keuangan dapat saja mempunyai pertanyaan mengapa ada jenis Pendapatan-LRA dan Belanja yang tidak disajikan, atau bahkan menafsirkan bahwa terdapat kesalahan penyajian dalam LRA TA 2022 tersebut. Selain itu, hal tersebut juga menyebabkan berkurangnya tingkat keterbandingan karena jenis Pendapatan-LRA dan Belanja yang tidak disajikan tersebut tidak dapat dibandingkan dengan Laporan Keuangan BLUD periode sebelumnya atau dengan Laporan Keuangan BLUD pada entitas pelaporan lainnya. LRA TA 2022 seharusnya menyajikan seluruh jenis Pendapatan-LRA dan Belanja baik yang ada maupun tidak ada realisasinya agar memenuhi karakteristik dapat dipahami dan dapat dibandingkan.

Laporan Perubahan SAL BLUD Puskesmas X TA 2022 telah menyajikan pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13. SAL akhir yang disajikan telah berjumlah sama dengan saldo SiLPA/SiKPA pada LRA. Selain itu, SAL akhir tersebut juga telah berjumlah sama dengan saldo Kas BLUD di Neraca. Berdasarkan Paragraf 62 PSAP 02, SAL merupakan saldo yang berasal dari SiLPA/SiKPA yang dipindahkan dari LRA ke Laporan Perubahan SAL. Penjelasan tersebut dapat dipahami bahwa saldo SiLPA/SiKPA pada LRA harus berjumlah sama dengan saldo SAL Akhir pada Laporan Perubahan SAL.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa Laporan Perubahan SAL tersebut telah menyajikan seluruh informasi dan memenuhi ketentuan yang dipersyaratkan PSAP 13. Para pengguna Laporan Keuangan BLUD dapat menggunakan informasi dalam Laporan Perubahan SAL tersebut untuk identifikasi dan evaluasi penurunan atau peningkatan SAL beserta penyebabnya. SAL merupakan akumulasi dari saldo SiLPA/SiKPA baik dari tahun anggaran sebelumnya maupun berjalan. SAL akhir yang mengalami peningkatan dibandingkan dengan periode sebelumnya menunjukkan adanya peningkatan saldo Kas yang dimiliki entitas pelaporan, begitu juga sebaliknya. Dalam hal ini, para pengguna Laporan Keuangan BLUD dapat melakukan evaluasi penurunan SAL akhir yang terjadi pada BLUD Puskesmas X dengan menggunakan Laporan Perubahan SAL tersebut yaitu dari Rp781.871.299,52 pada TA 2021 menjadi Rp654.761.010,52 pada TA 2022.

JAA

6.4

Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X telah menyajikan Neraca TA 2022 yang menampilkan informasi terkait saldo tahun berjalan yang disandingkan dengan saldo tahun sebelumnya atas pos-pos Aset, Kewajiban, dan Ekuitas. Namun Neraca TA 2022 belum sepenuhnya menyajikan pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 karena hanya

menyajikan pos-pos Aset, Kewajiban, Ekuitas yang ada realisasinya, dan tidak menyajikan pos-pos yang tidak ada realisasinya atau bersaldo nol per 31 Desember 2022.

“BLUD Puskesmas tidak mempunyai Investasi Berjangka Pendek, Investasi Berjangka Panjang, dan Kewajiban Jangka Panjang pada akhir TA 2022. Saldo Utang Usaha pada Neraca TA 2022 merupakan tagihan air dari PDAM yang belum dibayarkan per 31 Desember 2022” (Bendahara Pengeluaran BLUD, Juli 2023).

“BLUD Puskesmas tidak mempunyai Aset Tetap berupa Jalan, Jaringan, Irigasi, Aset Tetap Lainnya, dan Aset Lainnya per 31 Desember 2022” (Pengurus Barang Pembantu, Juli 2023).

Neraca TA 2022 tidak menyajikan Investasi Berjangka Pendek, Investasi Berjangka Panjang, Aset Lainnya, dan Kewajiban Jangka Panjang karena tidak ada realisasinya. Selain itu, dalam pos Aset Tetap juga tidak disajikan Jalan, Jaringan, Irigasi, dan Aset Tetap Lainnya karena tidak ada saldonya.

Adanya pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 tetapi tidak disajikan tersebut menyebabkan para pengguna Laporan Keuangan BLUD kurang dapat memahami posisi keuangan BLUD Puskesmas X terkait Aset, Kewajiban, serta Ekuitas per tanggal tertentu. Selain itu, para pengguna Laporan Keuangan BLUD juga tidak dapat melakukan perbandingan pos-pos yang tidak disajikan tersebut dengan saldo periode sebelumnya atau dengan Laporan Keuangan BLUD pada entitas pelaporan lainnya. Hal ini membuat para pengguna Laporan Keuangan harus melakukan konfirmasi lebih lanjut kepada pembuat Laporan Keuangan BLUD agar mendapatkan informasi mengapa ada pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 tetapi tidak disajikan. Neraca TA 2022 seharusnya menyajikan seluruh pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 baik yang ada maupun tidak ada realisasinya agar memenuhi karakteristik dapat dipahami dan dapat dibandingkan.

LO TA 2022 telah menampilkan informasi terkait saldo tahun berjalan yang disandingkan dengan saldo tahun sebelumnya atas pos-pos Pendapatan-LO, Beban, Surplus/defisit-Kegiatan operasional, Kegiatan Non Operasional, Surplus/defisit Sebelum Pos Luar Biasa, Pos Luar Biasa, dan Surplus/defisit LO. Namun LO TA 2022 belum sepenuhnya menyajikan pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 karena hanya menyajikan jenis Pendapatan-LO dan Beban yang ada realisasinya, dan tidak menyajikan jenis Pendapatan-LO dan Beban yang tidak ada realisasinya. LO TA 2022 hanya menyajikan dua jenis pendapatan yang ada realisasinya yaitu Pendapatan Jasa Layanan dari Masyarakat, dan Pendapatan APBD, tetapi tidak menyajikan empat jenis pendapatan lainnya yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 karena tidak ada realisasinya. Begitu juga dengan penyajian Beban, LO TA 2022 hanya menyajikan Beban yang ada realisasinya, sedangkan Beban Pegawai dan Beban Bunga tidak disajikan karena tidak ada realisasinya.

Adanya empat jenis Pendapatan-LO dan dua jenis Beban yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 tetapi tidak disajikan tersebut menyebabkan para pengguna Laporan Keuangan BLUD kurang dapat memahami kinerja operasional keuangan dari BLUD Puskesmas X dalam hal kehematan, efektivitas, dan efisiensi perolehan dan penggunaan sumber daya. LO TA 2022 tersebut tidak dapat digunakan untuk memprediksi Pendapatan-LO (dari empat jenis Pendapatan-LO yang tidak disajikan) dalam pendanaan operasional BLUD Puskesmas X. LO TA 2022 juga tidak dapat digunakan untuk mendapatkan informasi terkait besarnya Beban (dari dua jenis Beban yang tidak disajikan) dalam menjalankan operasional BLUD Puskesmas X. LO TA 2022 seharusnya menyajikan seluruh jenis Pendapatan-LO dan Beban

yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 baik yang ada maupun tidak ada realisasinya agar memenuhi karakteristik dapat dipahami dan dapat dibandingkan.

LAK TA 2022 telah menampilkan informasi terkait saldo Arus Kas tahun berjalan yang disandingkan dengan saldo Arus Kas tahun sebelumnya atas pos-pos Aktivitas Operasi, Aktivitas Investasi, dan Aktivitas Transitoris, tetapi tidak menyajikan pos-pos Aktivitas Pendanaan. LAK TA 2022 ini telah menyajikan saldo Kas dan Setara Kas akhir yang berjumlah sama dengan saldo SiLPA/SiKPA pada LRA, dan saldo SAL Akhir pada Laporan Perubahan SAL. Bendahara Pengeluaran BLUD juga menyatakan bahwa saldo Kas dan Setara Kas akhir pada LAK TA 2022 tersebut juga telah berjumlah sama dengan saldo Kas BLUD di Neraca.

“BLUD Puskesmas tidak mempunyai Piutang berjangka panjang baik pada tahun sebelumnya (TA 2021) maupun pada TA 2022” (Bendahara Penerimaan BLUD selaku staf kunci pengelola Piutang, Juli 2023).

“Saldo Utang Usaha yang disajikan pada Neraca TA 2022 merupakan tagihan air dari PDAM yang belum dibayarkan per 31 Desember 2022. Utang tagihan air PDAM tersebut tidak masuk kriteria Pinjaman berjangka panjang karena segera dilunasi pada bulan berikutnya. Hal ini juga sesuai dengan Neraca TA 2022 yang tidak menyajikan saldo Pinjaman berjangka panjang” (Bendahara Pengeluaran BLUD selaku staf kunci pengelola Utang, Juli 2023).

Dari penjelasan diatas dapat diketahui bahwa LAK TA 2022 hanya menyajikan pos-pos Aktivitas Operasi, Aktivitas Investasi, dan Aktivitas Transitoris yang ada realisasinya, tetapi tidak menyajikan Aktivitas Pendanaan karena tidak ada realisasinya. Aktivitas pendanaan mencerminkan besaran penerimaan kas berupa pelunasan Pinjaman berjangka Panjang, maupun pengeluaran kas berupa pemberian Piutang berjangka Panjang. Para pengguna Laporan Keuangan tidak dapat menggunakan LAK TA 2022 tersebut untuk melakukan evaluasi atas pengaruh pemberian Piutang berjangka Panjang dan pelunasan Pinjaman berjangka Panjang terhadap kenaikan atau penurunan Kas BLUD. Selain itu, Para pengguna Laporan Keuangan juga tidak dapat mengevaluasi hubungan antara aktivitas pendanaan dengan Aktivitas Operasi, Investasi, dan Transitoris. Hal ini membuat para pengguna Laporan Keuangan harus melakukan konfirmasi lebih lanjut kepada pembuat Laporan Keuangan BLUD agar mendapatkan informasi terkait aktivitas pendanaan tersebut. LAK TA 2022 seharusnya menyajikan pos-pos LAK yang dipersyaratkan dalam PSAP 13, baik yang ada realisasinya maupun yang tidak ada realisasinya.

LPE BLUD Puskesmas X TA 2022 telah menyajikan pos-pos yang dipersyaratkan dalam PSAP 13. Saldo Ekuitas akhir pada LPE yang disajikan telah berjumlah sama dengan saldo Ekuitas pada Neraca TA 2022. Saldo Surplus/Defisit LO pada LPE yang disajikan juga telah berjumlah sama dengan saldo Surplus/Defisit LO pada Laporan Operasional TA 2022. Laporan ini menyajikan informasi terkait kenaikan/penurunan Ekuitas antara TA berjalan dengan TA sebelumnya. Berdasarkan Paragraf 52 PSAP 12, Surplus/Defisit LO dipindahkan dari Laporan Operasional ke LPE. Penjelasan tersebut dapat dipahami bahwa saldo Surplus/Defisit LO pada Laporan Operasional harus berjumlah sama dengan saldo Surplus/Defisit LO pada LPE.

JAA 6.4

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa LPE tersebut telah menyajikan seluruh informasi dan memenuhi ketentuan yang dipersyaratkan PSAP 13. Para pengguna Laporan Keuangan BLUD dapat menggunakan informasi dalam LPE tersebut untuk identifikasi dan evaluasi penurunan atau peningkatan Ekuitas beserta penyebabnya. Ekuitas merupakan kekayaan bersih dari BLUD Puskesmas, dan nilai Ekuitas Akhir pada LPE ini harus bernilai

sama dengan nilai Ekuitas pada Neraca. Ekuitas akhir yang mengalami peningkatan dibandingkan dengan periode sebelumnya menunjukkan adanya peningkatan kekayaan bersih yang dimiliki entitas pelaporan, begitu juga sebaliknya. Dalam hal ini, para pengguna Laporan Keuangan BLUD dapat melakukan evaluasi atas peningkatan Ekuitas akhir yang terjadi pada BLUD Puskesmas X dengan menggunakan LPE tersebut yaitu dari Rp3.601.109.194,07 pada TA 2021 menjadi Rp10.303.945.318,80 pada TA 2022.

PSAP 13 hanya menjelaskan bahwa CaLK berfungsi untuk menyajikan rincian lebih lanjut dari enam komponen Laporan Keuangan, tetapi tidak menjelaskan terkait unsur-unsur minimal yang harus ada dalam CaLK. Penjelasan terkait hal-hal yang perlu diungkapkan dalam CaLK tercantum Paragraf 14 PSAP 04. Sedangkan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA menjelaskan bahwa hal-hal yang perlu diungkapkan dalam CaLK BLUD adalah sama dengan penjelasan menurut Paragraf 14 PSAP 04 tersebut, namun perbedaannya adalah tidak mengharuskan adanya Informasi terkait kebijakan fiskal/keuangan serta ekonomi makro. CaLK BLUD Puskesmas X belum sepenuhnya menyajikan rincian beserta penjelasan atas pos-pos pada lembar muka (*face*) Laporan Keuangan yaitu hanya menyajikan rincian serta penjelasan lebih lanjut atas pos-pos LRA dan Neraca, sedangkan rincian beserta penjelasan lebih lanjut atas pos-pos Laporan Perubahan SAL, LAK, LO, dan LPE tidak disajikan. Selain itu, CaLK juga belum mengungkapkan informasi terkait ikhtisar capaian atas target keuangan selama periode pelaporan beserta kendala maupun hambatan-hambatan yang dihadapi.

CaLK berfungsi untuk membantu para pengguna Laporan Keuangan untuk mendapatkan pemahaman secara menyeluruh atas posisi keuangan, realisasi, dan kinerja keuangan entitas pelaporan. Ketidacukupan pengungkapan dalam CaLK BLUD Puskesmas X tersebut dapat menimbulkan kesalahpahaman dalam memahami Laporan Keuangan BLUD terutama atas pos-pos Laporan Perubahan SAL, LAK, LO, dan LPE. Kesalahpahaman tersebut dapat disebabkan karena adanya persepsi yang beragam dari para pengguna Laporan Keuangan. CaLK seharusnya mengungkapkan seluruh informasi baik yang diwajibkan oleh PSAP 13 maupun informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian Laporan Keuangan BLUD secara wajar.

Ketentuan terkait penyelenggaraan sistem akuntansi tidak secara khusus diatur dalam PSAP 13, namun dalam Paragraf 4 PSAP 13 dijelaskan bahwa seluruh ketentuan PSAP berlaku untuk Laporan Keuangan BLU/BLUD kecuali diatur tersendiri dalam PSAP 13. Hal ini berarti bahwa ketentuan terkait sistem akuntansi untuk BLU/BLUD dapat mengacu pada Pasal 6 PP No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) beserta penjelasan atas pasalnya yaitu sistem akuntansi pada Pemerintah Daerah ditetapkan dengan Peraturan Gubernur/Bupati/Walikota dengan mengacu pada Pedoman Umum Sistem Akuntansi dan ketentuan terkait keuangan daerah yang berlaku. Dalam rangka penerapan SAP akrual bagi Pemerintah Daerah tersebut, Kementerian Dalam Negeri telah menerbitkan Permendagri No 64 Tahun 2013. Dalam Permendagri tersebut dijelaskan bahwa penyelenggaraan Sistem Akuntansi untuk Pemerintah Daerah meliputi pelaksanaan prosedur serta teknik dalam identifikasi transaksi, pencatatan melalui Jurnal, posting ke Buku Besar, pembuatan Neraca Saldo, dan penyajian Laporan Keuangan. Tahapan penyelenggaraan Sistem Akuntansi tersebut juga diperkuat dengan ketentuan terkait pengelolaan keuangan pemerintah daerah terbaru yaitu PP No 12 Tahun 2019 dan Permendagri No 77 Tahun 2020. Ketentuan penyelenggaraan Sistem Akuntansi untuk BLUD juga telah diatur dalam SE Dirjen Bina Keuangan Daerah No 981/4092/KEUDA yang selaras dengan Sistem Akuntansi yang berlaku secara umum untuk Pemerintah Daerah yaitu tahapan mulai dari identifikasi transaksi, pencatatan melalui Jurnal, posting ke Buku Besar, pembuatan Neraca

551 Saldo, dan sampai dengan penyajian Laporan Keuangan. Penyelenggaraan akuntansi yang dilakukan oleh BLUD Puskesmas X sebagai berikut:

Penyelenggaraan Akuntansi	Kesesuaian dengan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA
Pendapatan-LRA	Penyelenggaraan akuntansi Pendapatan-LRA belum sesuai SE Dirjen Bina Keuda karena dilakukan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo.
Piutang	Penyelenggaraan akuntansi Piutang belum sesuai SE Dirjen Bina Keuda karena dilakukan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo.
Belanja-LRA	Penyelenggaraan akuntansi Belanja-LRA belum sesuai SE Dirjen Bina Keuda karena dilakukan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo.
Utang	Penyelenggaraan akuntansi Utang belum sesuai SE Dirjen Bina Keuda karena dilakukan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo.
Aset Tetap	Penyelenggaraan akuntansi Aset Tetap belum sesuai SE Dirjen Bina Keuda karena dilakukan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo.
Persediaan	Penyelenggaraan akuntansi Persediaan belum sesuai SE Dirjen Bina Keuda karena dilakukan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo.

Tabel 2.
Rekapitulasi
Kesesuaian
Penyelenggara
an Akuntansi
dengan SE
Dirjen Bina
Keu No.
981/4092/
KEUDA

Proses penyelenggaraan akuntansi pada BLUD Puskesmas X belum sepenuhnya memenuhi ketentuan Sistem Akuntansi yang berlaku bagi BLUD karena dilakukan dari tahapan identifikasi transaksi dan langsung masuk pada tahap penyusunan tujuh komponen Laporan Keuangan, tanpa pembuatan jurnal, posting ke Buku Besar, dan penyusunan Neraca Saldo. Hal ini mengakibatkan kesulitan untuk menilai kebenaran pencatatan/penyajian saldo pada pos-pos Laporan Keuangan, serta kesulitan dalam penelusuran dari penyajian/pencatatan pos-pos Laporan Keuangan ke dokumen/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya. Selain itu juga terdapat beberapa permasalahan/kendala yang dihadapi dalam penyelenggaraan akuntansi oleh BLUD Puskesmas X.

Proses pencatatan penerimaan kas atau Pendapatan-LRA pada BLUD Puskesmas X dimulai saat diterimanya kas oleh Bendahara Penerimaan baik secara tunai maupun di Rekening Bank. Khusus untuk penerimaan kas yang diterima langsung ke Rekening Bank, Bendahara Penerimaan melakukan pencatatan berdasarkan Slip Setoran dan Rekening Koran. Atas penerimaan kas atau pendapatan tersebut, Bendahara Penerimaan melakukan pencatatan dalam Buku Kas Umum (BKU) dan beberapa Buku Pembantu Kas. Dalam rangka pengesahan Pendapatan BLUD, BLUD Puskesmas X mengirimkan Laporan Pendapatan BLUD beserta data/dokumen pendukungnya kepada Dinas Kesehatan setiap bulannya. Selanjutnya setelah dilakukan proses verifikasi, Kepala Dinas Kesehatan mengajukan pengesahan Pendapatan BLUD kepada Kepala BPKAD selaku Bendahara Umum Daerah (BUD). Apabila telah disetujui oleh BUD, maka diterbitkanlah Surat Pengesahan Pendapatan dan Belanja (SP2B) sebagai dasar pengakuan dan pencatatan Pendapatan LRA BLUD. Proses penyajian Pendapatan BLUD dalam Laporan Keuangan BLUD tersebut dilakukan dengan membuat Kertas Kerja Pendapatan BLUD dengan dasar SP2B, BKU, beberapa Buku Pembantu Kas, dan dokumen pendukung lainnya

“Dokumen-dokumen yang dibuat untuk mencatat Pendapatan BLUD tersebut yaitu Buku Kas Umum, Buku Pembantu Rincian Objek Belanja, Buku Pembantu Kas, Buku Pembantu Bank, Laporan Realisasi, Surat Pernyataan Tanggung Jawab Mutlak, Laporan Rekap Pendapatan dan Berita Acara Pemeriksaan Kas. Namun Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo tidak pernah dibuat” (Bendahara Penerimaan BLUD, Agustus 2023).

Berdasarkan uraian diatas diketahui bahwa penyelenggaraan akuntansi Pendapatan-LRA tidak dilakukan melalui sistem akuntansi yaitu tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo. Fungsi sistem akuntansi yaitu untuk mewujudkan prinsip-prinsip dasar yang ditetapkan dalam PSAP 13, dan memastikan penyelenggaraan akuntansi telah dilakukan secara sistematis dan akurat. Dokumen-dokumen yang dibuat oleh Bendahara Penerimaan BLUD tersebut merupakan dokumen penatausahaan keuangan dan bukan dokumen pelaporan keuangan BLUD sesuai PSAP 13 dan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA. BLUD Puskesmas X seharusnya mulai melakukan identifikasi atas transaksi Pendapatan-LRA, membuat memo jurnal, dan memposting ke Buku Besar pada saat dokumen SP2B diterbitkan oleh BUD. Hal ini mengakibatkan pengguna Laporan Keuangan BLUD mengalami kesulitan untuk menilai keakuratan pencatatan/penyajian saldo Pendapatan-LRA, serta mendapatkan hambatan untuk menelusuri nilai saldo Pendapatan-LRA pada Laporan Keuangan BLUD ke dokumen/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Sejak berstatus sebagai BLUD pada akhir tahun 2019, saldo Piutang yang dimiliki BLUD Puskesmas X per 31 Desember berupa Piutang Non Kapitasi dan Piutang Jampersal. Piutang Non Kapitasi merupakan Piutang dari klaim kepada BPJS atas pelayanan kesehatan yang diberikan kepada masyarakat sebagai peserta Program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN). Sedangkan Piutang Jampersal merupakan Piutang dari klaim kepada Kementerian Kesehatan atas pelayanan kesehatan kepada ibu dan bayi yang baru lahir sebagai peserta Program Jaminan Persalinan (Jampersal). Pengelolaan Piutang pada BLUD Puskesmas X dilaksanakan oleh Bendahara Penerimaan BLUD. Selain pelaksanaan fungsi perbendaharaan penerimaan dan pengelolaan Piutang, Bendahara Penerimaan BLUD juga merupakan Pejabat Fungsional Bidan yang juga harus memberikan layanan kesehatan di Instalasi Rawat Inap dan Rawat Jalan.

“Pencatatan atas Piutang baru dilakukan pada awal bulan di tahun berikutnya, yaitu pencatatan atas Piutang per 31 Desember 2022 baru dilakukan pada Bulan Januari 2023. Pelaksanaan pencatatan Piutang tersebut didasarkan pada jumlah rupiah dari Klaim yang telah disetujui oleh pihak penjamin (BPJS atau Kementerian Kesehatan) dikurangkan dengan pembayaran yang telah diterima dan tercatat pada Rekening Koran Bank. Dokumen Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo terkait Piutang tidak pernah dibuat” (Bendahara Penerimaan BLUD selaku staf kunci pengelola Piutang, Agustus 2023).

Pencatatan Piutang BLUD tersebut baru dilakukan pada saat proses penyusunan Laporan Keuangan BLUD yaitu pada awal bulan di tahun berikutnya. Permasalahan utama dalam penyelenggaraan akuntansi Piutang tersebut yaitu kurangnya pemahaman Bendahara Penerimaan BLUD atas akuntansi Piutang. Sehubungan dengan tersebut, BLUD Puskesmas X memerlukan pembinaan untuk meningkatkan pemahaman Bendahara Penerimaan BLUD atas penyelenggaraan akuntansi Piutang.

“Terdapat kurangnya pemahaman dari Bendahara Penerimaan terkait kapan Piutang dan Pendapatan-LO itu harus dicatat sehingga pencatatan Piutang baru

dilakukan dan difinalkan pada saat penyusunan Laporan Keuangan tahunan. Bendahara Penerimaan juga belum memahami terkait tata cara perhitungan Penyisihan Piutang Tak Tertagih sehingga masih diperlukan pendampingan dalam menghitungnya” (Pimpinan Dinas Kesehatan, Agustus 2023).

Berdasarkan uraian diatas diketahui bahwa pencatatan Piutang baru dilakukan pada awal bulan di tahun berikutnya, dan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo. Permasalahan ini disebabkan oleh kurangnya pemahaman Bendahara Penerimaan BLUD selaku staf kunci pengelola Piutang terkait penyelenggaraan akuntansi Piutang. Laporan Keuangan BLUD menganut basis akrual sehingga Piutang BLUD tersebut seharusnya telah dicatat pada saat timbulnya hak atas Pendapatan tersebut sebagaimana Paragraf 76 PSAP 13, yaitu pada saat klaim disetujui oleh BPJS atau Kementerian Kesehatan. BLUD Puskesmas X seharusnya mulai melakukan identifikasi atas transaksi Piutang, membuat memo jurnal, dan memposting ke Buku Besar pada saat diterima dokumen persetujuan klaim dari BPJS atau Kementerian Kesehatan. Proses pencatatan dan penyelenggaraan akuntansi Piutang tersebut membuat manajemen BLUD Puskesmas X tidak dapat memonitor jumlah Piutang yang belum dibayarkan oleh BPJS atau Kementerian Kesehatan pada tahun berjalan dan harus menunggu sampai dengan awal tahun berikutnya. Selain itu, hal tersebut juga mengakibatkan pengguna Laporan Keuangan BLUD mengalami kesulitan untuk menilai keakuratan pencatatan/penyajian saldo Piutang, serta mendapatkan hambatan untuk menelusuri nilai saldo Piutang pada Laporan Keuangan BLUD ke dokumen persetujuan klaim/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Proses pengeluaran kas atau belanja pada BLUD Puskesmas X dimulai dengan Pengajuan permintaan pembayaran oleh Kepala Tata Usaha selaku Pejabat Pengelola Keuangan (PPK) BLUD Puskesmas kepada Kepala Puskesmas selaku Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) dari BLUD Puskesmas berdasarkan tagihan dari pihak ketiga/rekanan. Setelah persetujuan KPA BLUD, Bendahara Pengeluaran BLUD melakukan pembayaran kepada pihak ketiga/rekanan tersebut dan selanjutnya dibuatkan Bukti Pembayaran.

“Dokumen-dokumen yang dibuat untuk mencatat Belanja BLUD dan APBD tersebut yaitu Buku Kas Umum, Buku Pembantu Rincian Objek Belanja, Buku Pembantu Kas, Buku Pembantu Bank, Buku Pembantu Pajak, Laporan Realisasi, Surat Pernyataan Tanggung Jawab Mutlak, Laporan Rekap Belanja dan Berita Acara Pemeriksaan Kas. Namun Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo tidak pernah dibuat” (Bendahara Pengeluaran BLUD, Agustus 2023)

Berdasarkan dokumen-dokumen tersebut, BLUD Puskesmas X mengirimkan Laporan Pengeluaran BLUD beserta data/dokumen pendukungnya kepada Dinas Kesehatan setiap bulannya. Selanjutnya setelah dilakukan proses verifikasi, Kepala Dinas Kesehatan mengajukan pengesahan Belanja BLUD kepada Kepala BPKAD selaku Bendahara Umum Daerah (BUD). Apabila telah disetujui oleh BUD, maka diterbitkanlah SP2B sebagai dasar pengakuan dan pencatatan Belanja BLUD. Proses penyajian Belanja BLUD dalam Laporan Keuangan BLUD dilakukan dengan membuat Kertas Kerja Belanja BLUD dengan dasar SP2B, BKU, beberapa Buku Pembantu Kas, dan dokumen pendukung lainnya. Penyelenggaraan akuntansi Belanja tersebut dilakukan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo.

“Khusus untuk realisasi Belanja yang berasal dari APBD yaitu Biaya Operasional Puskesmas (BOP) dan Bantuan Operasional Kesehatan (BOK), seringkali terdapat ketidaksesuaian data-data realisasi keuangan antara yang dilaporkan oleh

BLUD Puskesmas dengan data yang ada pada pengelola BOP dan BOK pada Dinas Kesehatan” (Pimpinan Dinas Kesehatan, Agustus 2023)

Berdasarkan uraian diatas diketahui bahwa penyelenggaraan akuntansi Belanja tidak dilakukan melalui sistem akuntansi yaitu tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo. Dokumen-dokumen yang dibuat oleh Bendahara Pengeluaran BLUD tersebut merupakan dokumen penatausahaan keuangan dan bukan dokumen pelaporan keuangan BLUD sesuai PSAP 13 dan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA. Paragraf 76 PSAP 13 dan Paragraf 97 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan menjelaskan bahwa pengakuan Belanja diakui pada saat pengesahan dari fungsi perbendaharaan Umum. Belanja BLUD dikeluarkan tanpa melalui Rekening Kas Daerah sehingga dilakukan pengesahan dengan dokumen SP2B. Belanja APBD dikeluarkan melalui Rekening Kas Daerah sehingga dilakukan pengesahan dengan dokumen Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D). BLUD Puskesmas X seharusnya mulai melakukan identifikasi atas transaksi Belanja, membuat memo jurnal, dan memposting ke Buku Besar pada saat dokumen SP2B atau SP2D diterbitkan oleh BUD. Hal ini mengakibatkan pengguna Laporan Keuangan BLUD mengalami kesulitan untuk menilai keakuratan pencatatan/penyajian saldo Belanja, serta mendapatkan hambatan untuk menelusuri nilai saldo Belanja pada Laporan Keuangan BLUD ke dokumen/ bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Selain itu, terdapat permasalahan dalam pencatatan Belanja BOP dan BOK. Dinas Kesehatan selaku pihak yang mengelola anggaran Belanja BOP dan BOK, sedangkan BLUD Puskesmas X selaku pihak yang melaksanakan realisasi Belanja BOP dan BOK. Belanja BOP dan BOK yang telah direalisasikan oleh BLUD Puskesmas X, selanjutnya dilaporkan kepada Dinas Kesehatan. Prosedur pencatatan realisasi Belanja berikutnya yang seharusnya dilakukan yaitu proses rekonsiliasi data realisasi Belanja BOP dan BOK antara Dinas Kesehatan dengan BLUD Puskesmas X. Rekonsiliasi data tersebut berfungsi untuk menyamakan persepsi dan perbedaan-perbedaan yang ada dalam pencatatan realisasi Belanja BOP dan BOK. Tidak adanya Rekonsiliasi data tersebut menimbulkan perbedaan data realisasi Belanja antara Dinas Kesehatan dengan BLUD Puskesmas X.

Utang yang dimiliki BLUD Puskesmas X hanyalah tagihan air PDAM untuk pemakaian Bulan Desember tahun berjalan yang tagihannya baru keluar pada awal bulan di tahun berikutnya sehingga menjadi utang.

“Utang yang ada hanyalah tagihan air PDAM dan pelunasannya dilakukan pada Bulan Januari tahun berikutnya. Utang tersebut dicatat dalam Dokumen Daftar Utang pada saat tagihan telah diterima, tetapi Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo tidak pernah dibuat” (Bendahara Pengeluaran BLUD selaku staf kunci pengelola Utang, Juli 2023)

Berdasarkan uraian diatas diketahui bahwa pencatatan Utang baru dilakukan pada awal bulan di tahun berikutnya, dan tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo. Paragraf 18 Berdasarkan PSAP 09 menyatakan bahwa Kewajiban diakui jika terdapat kemungkinan yang besar kewajiban tersebut harus diselesaikan dan dapat diukur dengan andal. BLUD Puskesmas X seharusnya melakukan identifikasi atas transaksi utang, membuat memo jurnal, dan memposting ke Buku Besar pada saat diterima tagihan air PDAM. Hal tersebut mengakibatkan pengguna Laporan Keuangan BLUD mengalami kesulitan untuk menilai keakuratan pencatatan/penyajian saldo Utang, serta mendapatkan hambatan untuk menelusuri nilai saldo Utang pada Laporan Keuangan BLUD ke dokumen persetujuan klaim/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Pengelolaan dan pencatatan Aset Tetap pada BLUD Puskesmas X dilakukan oleh Bendahara Barang Pembantu. Proses pencatatan Aset Tetap dalam Buku Inventaris dilakukan pada saat Aset Tetap diterima dengan Berita Acara Serah Terima (BAST). Pencatatan tersebut dilakukan secara manual (melalui aplikasi excel) sebelum dilakukan pencatatan kedalam Aplikasi Sispasiada (aplikasi berbasis web) setiap satu semester sekali. Perolehan Aset Tetap selama Bulan Januari sampai dengan Juni 2022 baru dilakukan input data kedalam Aplikasi Sispasiada pada Bulan Juli 2022, sedangkan perolehan Aset Tetap selama Bulan Juli sampai dengan Desember 2022 baru dilakukan input data kedalam Aplikasi Sispasiada pada Bulan Januari 2023.

“Adanya kesulitan dalam pencatatan Aset Tetap yang berasal dari Hibah atau pengadaan Dinas Kesehatan. BLUD Puskesmas seringkali hanya menerima Aset Tetap hibah tanpa dilengkapi dengan dokumen kelengkapan yang memuat spesifikasi dan nilai rupiahnya. Selain itu juga sering adanya kegiatan renovasi atau pekerjaan konstruksi atas gedung dan bangunan BLUD Puskesmas yang dilakukan oleh Dinas Kesehatan tanpa pemberitahuan dan koordinasi dengan Pengurus Barang Pembantu sehingga tidak diketahuinya spesifikasi dan nilai rupiah dari kegiatan renovasi atau pekerjaan konstruksi tersebut” (Pengurus Barang Pembantu, Juli 2023)

“Adanya kesalahan penganggaran Belanja Modal untuk pengadaan Barang Habis Pakai sehingga diperlukan koreksi berupa reklasifikasi dari Aset Tetap ke Barang Habis Pakai. Selain itu, data-data Aset Tetap yang dilaporkan oleh BLUD Puskesmas baik dalam Aplikasi Sispasiada maupun dalam bentuk laporan tercetak kurang informatif karena tidak lengkapnya informasi terkait spesifikasi barang, merk, tipe, dan jumlah barang/Aset Tetap” (Pimpinan Dinas Kesehatan, Juli 2023)

Beberapa permasalahan dalam pencatatan Aset Tetap tersebut diidentifikasi dan dilakukan perbaikan melalui proses rekonsiliasi antara BLUD Puskesmas X dengan Dinas Kesehatan dan BPKAD. Hasil proses rekonsiliasi tersebut dituangkan dalam bentuk Berita Acara Rekonsiliasi dan digunakan sebagai dasar dalam penyajian Saldo Aset Tetap dalam Neraca dan CaLK Laporan Keuangan BLUD. Namun, Pengurus Barang Pembantu menyatakan bahwa tidak pernah membuat Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo dalam proses pencatatan Aset Tetap.

Berdasarkan uraian diatas diketahui bahwa penyelenggaraan akuntansi Aset Tetap tidak dilakukan melalui sistem akuntansi yaitu tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo. Dokumen yang menjadi dasar pencatatan Aset Tetap yaitu Berita Acara Rekonsiliasi, Buku Inventaris, dan rincian Aset Tetap yang terdapat dalam Aplikasi Sispasiada. Dokumen-dokumen tersebut merupakan dokumen penatausahaan Aset Tetap dan bukan dokumen pelaporan keuangan BLUD sesuai PSAP 13 dan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA. Paragraf 20 Berdasarkan PSAP 07 menyatakan bahwa pengakuan Aset Tetap menjadi sangat andal pada saat diterima/diserahkan hak kepemilikannya dan/atau saat berpindah penguasaannya. BLUD Puskesmas X seharusnya mulai melakukan identifikasi atas transaksi Aset Tetap, membuat memo jurnal, dan memposting ke Buku Besar pada saat Aset Tetap diterima dengan Berita Acara Serah Terima (BAST) dan/atau saat berpindah penguasaannya. Hal ini mengakibatkan pengguna Laporan Keuangan BLUD mengalami kesulitan untuk menilai kebenaran pencatatan/penyajian saldo Aset Tetap, dan kesulitan dalam penelusuran dari penyajian/pencatatan saldo Aset Tetap ke dokumen/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Persediaan pada BLUD Puskesmas X terdiri dari Persediaan Obat-obatan dan Persediaan Non Obat-obatan. Persediaan Obat-obatan dikelola oleh petugas gudang dan petugas apotek, sedangkan Persediaan Non Obat-obatan dikelola oleh Bendahara Pengeluaran BLUD (tumpang tindih beban kerja). Para Pengelola Persediaan tersebut berkewajiban minimal setiap triwulan (3 bulan) sekali menyampaikan Laporan Penerimaan dan Penggunaan Persediaan kepada Pengurus Barang Pembantu untuk keperluan kompilasi dan rekonsiliasi. Hasil kompilasi dan rekonsiliasi tersebut selanjutnya dibandingkan dengan hasil *stock opname* yang telah dilakukan oleh Pengurus Barang Pembantu.

“Khusus pencatatan atas Persediaan Non Obat-obatan masih kurang rapi. Terkadang Persediaan Non Obat-obatan yang dibeli dan telah diterima tidak dilakukan pencatatan dan pelaporan secara tepat waktu oleh pengelolanya yaitu Bendahara Pengeluaran BLUD” (Pengurus Barang Pembantu, Juli 2023)

“Tugas pengelolaan persediaan seharusnya bukan menjadi tugas pokok dari Bendahara Pengeluaran BLUD, tetapi karena terdapat keterbatasan jumlah pegawai yang tersedia di Puskesmas sehingga Bendahara Pengeluaran BLUD juga terpaksa melakukan pekerjaan diluar tugas pokoknya dan seringkali tidak dapat melakukan pencatatan persediaan secara tepat waktu” (Bendahara Pengeluaran BLUD selaku staf kunci pengelola persediaan, Juli 2023)

Permasalahan dalam pencatatan Persediaan Non Obat-obatan tersebut disebabkan adanya tumpang tindih beban kerja yang harus dilaksanakan oleh Bendahara Pengeluaran BLUD sehingga seringkali lupa untuk melakukan pencatatan dan pelaporan Persediaan secara tepat waktu. Tugas utama Bendahara Pengeluaran seharusnya adalah melakukan penyimpanan, pembayaran, dan pertanggungjawaban atas kas/dana BLUD yang dikelolanya. Namun dalam hal ini, Bendahara Pengeluaran BLUD diberikan tugas tambahan untuk melakukan pengelolaan Persediaan Non Obat-obatan.

Pengurus Barang Pembantu selanjutnya melakukan penginputan atas pencatatan penerimaan dan penggunaan persediaan tersebut ke dalam Aplikasi Persediaan, dan melakukan rekonsiliasi dengan Dinas Kesehatan dan BPKAD dalam rangka finalisasi saldo akhir persediaan. Hasil dari proses rekonsiliasi tersebut dituangkan dalam Berita Acara Rekonsiliasi sebagai dasar dalam penyajian Saldo Persediaan dalam Neraca dan CaLK Laporan Keuangan BLUD. Namun, Pengurus Barang Pembantu menyatakan bahwa tidak pernah membuat Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo dalam proses pencatatan persediaan.

Berdasarkan uraian diatas diketahui bahwa penyelenggaraan akuntansi Persediaan tidak dilakukan melalui sistem akuntansi yaitu tanpa pembuatan Memo Jurnal, Buku Besar, dan Neraca Saldo. Dokumen yang menjadi dasar pencatatan Persediaan yaitu hasil *stock opname*, Berita Acara Rekonsiliasi, dan rincian Persediaan yang terdapat dalam Aplikasi Persediaan. Dokumen-dokumen tersebut merupakan dokumen penatausahaan Persediaan dan bukan dokumen pelaporan keuangan BLUD sesuai PSAP 13 dan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA. Paragraf 13 Berdasarkan PSAP 05 menyatakan bahwa pengakuan Persediaan pada saat (a) adanya manfaat ekonomi yang berpotensi diperoleh dan nilai/biaya dapat diukur, (b) diterima atau saat berpindah hak kepemilikannya/penguasaannya. BLUD Puskesmas X seharusnya mulai melakukan identifikasi atas transaksi Persediaan, membuat memo jurnal, dan memposting ke Buku Besar pada saat Persediaan diterima dengan Berita Acara Serah Terima (BAST) atau saat berpindah hak kepemilikannya/penguasaannya atau saat adanya manfaat ekonomi yang berpotensi diperoleh dan nilai/biaya dapat diukur. Hal ini mengakibatkan pengguna Laporan Keuangan BLUD mengalami kesulitan untuk menilai kebenaran pencatatan/penyajian saldo

557 Persediaan, dan kesulitan dalam penelusuran dari penyajian/pencatatan saldo Persediaan ke dokumen/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Tahapan selanjutnya dalam penyelenggaraan akuntansi yang dilakukan yaitu Tim Penyusunan Laporan Keuangan BLUD melakukan kompilasi dan verifikasi atas data/dokumen yang dihasilkan dari beberapa langkah diatas. Tim Penyusunan Laporan Keuangan BLUD merupakan pihak yang diberikan tanggungjawab untuk melakukan finalisasi penyusunan Laporan Keuangan BLUD. Proses penyusunan Laporan Keuangan BLUD tersebut langsung dilakukan dengan membuat tujuh komponen Laporan Keuangan BLUD tanpa pembuatan jurnal, posting ke Buku Besar, dan penyusunan Neraca Saldo. Proses tersebut dilakukan masih secara manual dan tanpa penggunaan Sistem Informasi Akuntansi untuk penyusunan Laporan Keuangan BLUD.

Berdasarkan hasil evaluasi secara keseluruhan diatas, ditemukan kondisi bahwa masih terdapat pos-pos dalam tujuh komponen Laporan keuangan BLUD yang dipersyaratkan PSAP 13 tidak disajikan karena tidak ada realisasinya selama TA 2022 atau nilai saldonya nol per akhir TA 2022. Pengungkapan informasi dalam CaLK juga belum sepenuhnya memenuhi ketentuan dalam Paragraf 14 PSAP 04. Kondisi tersebut sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh ([Ira & Merina, 2020](#); [Ramadhani & Sulistyowati, 2022](#); [Yusuf, Makur, & Tuliabu, 2023](#)), yaitu penyajian Laporan keuangan BLUD Puskesmas belum sepenuhnya sesuai dengan PSAP 13. Selain itu, dari hasil evaluasi juga ditemukan kondisi bahwa penyelenggaraan akuntansi tidak sesuai dengan SE Dirjen Bina Keuda No. 981/4092/KEUD yaitu dilakukan tanpa pembuatan jurnal, posting ke Buku Besar, dan penyusunan Neraca Saldo. Hal ini mengakibatkan kesulitan untuk menilai kebenaran pencatatan/penyajian saldo pada pos-pos Laporan Keuangan, serta kesulitan dalam penelusuran dari penyajian/pencatatan pos-pos Laporan Keuangan ke dokumen/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Beberapa hambatan yang dapat diidentifikasi dalam proses penyelenggaraan akuntansi dan penyusunan Laporan Keuangan yaitu tidak adanya SDM BLUD Puskesmas X dengan latar belakang pendidikan pada bidang akuntansi, belum adanya penggunaan Sistem Informasi Akuntansi untuk penyusunan Laporan Keuangan BLUD (hanya ada aplikasi untuk pencatatan Aset Tetap dan Persediaan), adanya beban kerja/tupoksi ganda Bendahara Pengeluaran dan Bendahara Penerimaan BLUD yang tidak hanya melaksanakan tupoksi bendahara, serta kurangnya koordinasi antara personil yang mengelola dana BOP dan BOK di BLUD Puskesmas X dengan personil di Dinas Kesehatan. Hal ini sesuai dengan beberapa kesulitan/hambatan dalam adopsi sistem akuntansi baru yang berhasil diidentifikasi oleh ([Gomes, Brusca, Fernandes, & Estela, 2023](#)), diantaranya adalah kurangnya pengetahuan atas sistem akuntansi yang baru, kurangnya sistem informasi yang memadai, kurangnya dukungan teknis, dan kurangnya sarana dan prasarana yang mendukung perolehan informasi.

Laporan keuangan BLUD Puskesmas X perlu ditingkatkan kualitasnya dan kesesuaiannya dengan PSAP 13, serta proses penyelenggaraan akuntansinya juga harus melalui pengidentifikasian transaksi, pencatatan dalam jurnal, posting pada Buku Besar, pembuatan Neraca Saldo sesuai dengan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA. Hal ini dilakukan agar Laporan Keuangan BLUD Puskesmas dapat mencapai tujuan akuntabilitas dan transparansi keuangan. Dalam rangka peningkatan kualitas Laporan keuangan BLUD Puskesmas X dan perbaikan atas kelemahan-kelemahan yang ada, diperlukan kegiatan pembinaan terkait penyusunan Laporan Keuangan BLUD secara berkelanjutan.

Kepala Dinas Kesehatan selaku Pengguna Anggaran BLUD Puskesmas X dan Kepala BPKAD selaku PPKD mempunyai peran sentral dan berkewajiban untuk melakukan pembinaan dalam upaya perbaikan atas kelemahan-kelemahan yang ada. Bentuk pembinaan yang dapat dilakukan sesuai Perdirjen Perbendaharaan No PER-7/PB/2015 meliputi sosialisasi, media edukasi, bimbingan teknis dan Pelatihan, forum Komunikasi, *Focus Group Discussion (FGD)*, dan *survey*.

“Tim Pengelola Keuangan pada BLUD Puskesmas masih mempunyai kelemahan dalam pemahaman atas pentingnya keakuratan data-data yang disajikan dalam Laporan Keuangan BLUD sehingga data-data yang telah dilaporkan kepada Dinas Kesehatan sebagai bahan untuk penyusunan Laporan Keuangan BLUD seringkali terjadi perubahan. Selain itu, juga adanya kelemahan dalam kemampuan analisa atas data-data yang dibutuhkan dalam penyusunan Laporan Keuangan BLUD sehingga masih diperlukan pendampingan/asistensi dalam proses penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan BLUD” (Pimpinan Dinas Kesehatan, Juli 2023)

Hal ini disebabkan latar belakang pendidikan dari semua personil dalam Tim Pengelola Keuangan merupakan tenaga kesehatan dan bukan berasal dari bidang akuntansi. Selain itu, juga adanya beban kerja/tupoksi ganda Bendahara Pengeluaran dan Bendahara Penerimaan BLUD. Bendahara Penerimaan merupakan Pejabat Fungsional Bidan yang juga harus memberikan layanan kesehatan di Instalasi Rawat Inap dan Rawat Jalan, sedangkan Bendahara Pengeluaran juga diharuskan menangani pengelolaan Persediaan Non Obat-obatan. Dalam rangka upaya meningkatkan pengetahuan, kompetensi, dan pemahaman Tim Pengelola Keuangan BLUD, Dinas Kesehatan telah mengadakan beberapa *workshop*, bimbingan teknis, dan pelatihan terkait penyusunan Laporan Keuangan BLUD bekerja sama dengan pihak lain yang kompeten. Pimpinan Dinas Kesehatan menyatakan beberapa kegiatan tersebut, yaitu:

- *Workshop* Finalisasi Penyusunan Laporan Keuangan pada BLUD Puskesmas pada tahun 2021, dengan narasumber dari Perwakilan BPKP Provinsi AAA;
- Bimbingan Teknis Penatausahaan dan Penyusunan Laporan Keuangan BLUD Puskesmas pada tahun 2021, dengan narasumber dari Perwakilan BPKP Provinsi AAA;
- Bimbingan Teknis Perbendaharaan kepada Bendahara BLUD pada tahun 2022, dengan narasumber dari Kanwil Ditjen Perbendaharaan;
- Bimbingan Teknis Penyusunan Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) pada tahun 2022, dengan narasumber dari Lembaga Swasta Penyelenggara Pendidikan serta Pelatihan BLUD;
- Bimbingan Teknis Penyusunan Laporan Keuangan BLUD pada tahun 2022, dengan narasumber dari Lembaga Swasta Penyelenggara Pendidikan serta Pelatihan BLUD;
- Bimbingan teknis Penyusunan Laporan Keuangan BLUD pada tahun 2022, dengan narasumber dari Lembaga Swasta Penyelenggara Pendidikan serta Pelatihan BLUD;
- Bimbingan Teknis Penyusunan Laporan Keuangan BLUD Puskesmas pada tahun 2022, dengan narasumber dari Perwakilan BPKP Provinsi AAA;
- Bimbingan Teknis Perbendaharaan pada tahun 2023, dengan narasumber dari BPKAD; dan

- 559 - Pelatihan Pencatatan dan Pelaporan Keuangan BLUD berbasis Aplikasi E-BLUD pada tahun 2023, dengan narasumber dari subdit BLUD Kementerian Dalam Negeri.

Dinas Kesehatan juga telah melakukan beberapa kegiatan pendampingan/asistensi penatausahaan dan pelaporan keuangan, dengan memanggil Tim Pengelola Keuangan BLUD Puskesmas X ke kantor Dinas Kesehatan untuk dilakukan pembinaan dan proses rekonsiliasi. Selain itu, Dinas Kesehatan juga telah melaksanakan kegiatan supervisi secara langsung ke tempat BLUD Puskesmas X dimana proses pencatatan dan pelaporan keuangan dilakukan. Hal ini dilakukan sebagai upaya untuk mengidentifikasi kelemahan-kelemahan yang ada dalam proses pencatatan dan pelaporan keuangan dan segera dapat dilakukan perbaikan. Namun, Pimpinan Dinas Kesehatan menyatakan bahwa kegiatan supervisi secara langsung ini masih belum berjalan secara optimal.

Pimpinan Dinas Kesehatan menyatakan bahwa sedang melakukan kerjasama dengan subdit BLUD Kemendagri terkait penggunaan Aplikasi E-BLUD yang dapat membantu proses penyelenggaraan akuntansi dan penyusunan Laporan Keuangan BLUD. Aplikasi E-BLUD tersebut dapat secara otomatis menghasilkan Memo Jurnal, Buku Besar, Neraca Saldo, dan Laporan Keuangan BLUD apabila dioperasikan secara benar. Selanjutnya Dinas Kesehatan juga telah merencanakan beberapa kegiatan pembinaan lainnya sebagai upaya perbaikan kedepannya

BPKAD telah menyediakan Aplikasi Persediaan dan Aplikasi Sispasiada untuk meningkatkan kualitas pencatatan Persediaan dan Aset Tetap. Meskipun tidak secara khusus diperuntukkan untuk BLUD Puskesmas, aplikasi tersebut dapat digunakan oleh BLUD Puskesmas X. BPKAD juga telah mengadakan proses pembinaan dalam bentuk rekonsiliasi data Persediaan dan Aset Tetap secara rutin antara Pengurus Barang Pembantu BLUD Puskesmas X dengan Bidang Aset Daerah BPKAD. Pengurus Barang Pembantu BLUD Puskesmas X menyatakan bahwa minimal satu semester sekali BLUD Puskesmas X dipanggil ke Kantor BPKAD dalam rangka pembinaan dan rekonsiliasi data Persediaan dan Aset Tetap.

“BPKAD belum pernah melaksanakan kegiatan bimbingan teknis, sosialisasi, asistensi, ataupun supervisi terkait penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan BLUD Puskesmas. Pelaksanaan pembinaan keuangan yang ada hanyalah berupa koordinasi dengan Dinas Kesehatan untuk menyelenggarakan rekonsiliasi data keuangan antara BPKAD dengan BLUD Puskesmas secara rutin yaitu minimal setiap 3 bulan sekali” (Pimpinan BPKAD, Juli 2023)

Kegiatan pembinaan oleh BPKAD tersebut lebih mengarah pada bentuk rekonsiliasi data keuangan antara BPKAD dengan BLUD Puskesmas X. BPKAD belum melakukan pembinaan secara intensif dalam bentuk kegiatan bimbingan teknis, sosialisasi, asistensi, ataupun supervisi terkait penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan BLUD Puskesmas. Sedangkan Dinas Kesehatan telah memberikan berbagai kegiatan pembinaan keuangan baik dilaksanakan sendiri maupun bekerja sama dengan pihak lain yang kompeten.

Pembina Keuangan	Bentuk Pembinaan
Dinas Kesehatan	Telah mengadakan berbagai bentuk kegiatan pembinaan yaitu <i>workshop</i> , bimbingan teknis, pelatihan, supervisi secara langsung, dan pendampingan/asistensi terkait penyusunan Laporan Keuangan BLUD baik dilaksanakan sendiri maupun bekerja sama dengan pihak lain yang kompeten.

Tabel 3.
Pembinaan
Keuangan
Pada BLUD
Puskesmas X

Pembina Keuangan	Bentuk Pembinaan
BPKAD selaku PPKD	Belum melaksanakan peran pembinaan secara intensif, kegiatan pembinaan yang telah dilakukan lebih mengarah pada bentuk rekonsiliasi data keuangan antara BPKAD dengan BLUD Puskesmas X.

Sumber: Hasil Analisa Dokumen Penyelenggaraan Akuntansi dan Wawancara (diolah)

Perdirjen Perbendaharaan No. PER-7/PB/2015 menjelaskan bahwa program/kegiatan yang dapat dilakukan untuk pembinaan BLUD meliputi sosialisasi, media edukasi, bimbingan teknis dan Pelatihan, forum Komunikasi, *focus group discussion (FGD)*, dan *survey*. Beberapa kegiatan tersebut bertujuan untuk peningkatan kapasitas Sumber Daya Manusia (SDM) dan kualitas Laporan Keuangan BLUD. Dinas Kesehatan dan BPKAD mempunyai kewajiban untuk melaksanakan kegiatan pembinaan keuangan tersebut. Permendagri No 79 Tahun 2018 tentang BLUD dan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA telah mengamahkan PPKD untuk melaksanakan kegiatan pembinaan keuangan.

BLUD Puskesmas X tidak memiliki pegawai dengan latar belakang pendidikan pada bidang akuntansi. Dukungan pembinaan keuangan baik oleh Dinas Kesehatan maupun BPKAD sangat dibutuhkan dalam rangka peningkatan kualitas Laporan Keuangannya. Pembinaan keuangan tersebut tidak cukup hanya dalam satu atau dua kegiatan, melainkan harus dilakukan secara berkelanjutan. Perdirjen Perbendaharaan No. PER-7/PB/2015 patut dijadikan pedoman oleh Dinas Kesehatan dan BPKAD dalam identifikasi dan perumusan solusi atas permasalahan dalam penyelenggaraan akuntansi dan penyusunan Laporan Keuangan pada BLUD Puskesmas X.

SIMPULAN

Penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan BLUD pada Puskesmas X belum sepenuhnya sesuai dengan SE Dirjen Bina Keuda No. 981/4092/KEUDA PSAP 13. Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X TA 2022 telah menyajikan tujuh komponen Laporan keuangan BLUD dengan mengacu pada PSAP 13. Namun, masih terdapat pos-pos dalam tujuh komponen Laporan keuangan BLUD yang dipersyaratkan dalam PSAP 13 tidak disajikan karena tidak ada realisasinya selama TA 2022 atau nilai saldonya nol per akhir TA 2022. Selain itu, proses penyelenggaraan akuntansi pada BLUD Puskesmas X juga belum sepenuhnya memenuhi ketentuan yang dipersyaratkan dalam SE Dirjen Bina Keuda No. 981/4092/KEUDA, yaitu dilakukan dari tahapan identifikasi transaksi dan langsung masuk pada tahap penyusunan tujuh komponen Laporan Keuangan, tanpa pembuatan jurnal, posting ke Buku Besar, dan penyusunan Neraca Saldo. Hal ini mengakibatkan kesulitan untuk menilai kebenaran pencatatan/penyajian saldo pada pos-pos Laporan Keuangan, serta kesulitan dalam penelusuran dari penyajian/pencatatan pos-pos Laporan Keuangan ke dokumen/bukti pendukung transaksi maupun sebaliknya.

Dinas Kesehatan dan PPKD Kabupaten AAA telah melaksanakan peran pembinaan terkait penyusunan Laporan Keuangan kepada BLUD Puskesmas X. Dinas Kesehatan telah berupaya untuk memberikan pembinaan terkait penyusunan Laporan Keuangan kepada BLUD Puskesmas X dengan berbagai bentuk kegiatan pembinaan. Namun, masih terdapat beberapa permasalahan yang dihadapi dalam proses penyusunan Laporan Keuangan BLUD. Sehubungan dengan hal tersebut, Dinas Kesehatan juga telah mempunyai rencana perbaikan kedepannya dalam rangka peningkatan kualitas Laporan Keuangan BLUD Puskesmas X.

Sedangkan kegiatan pembinaan yang telah dilakukan oleh BPKAD selaku PPKD lebih mengarah pada bentuk rekonsiliasi data keuangan antara BPKAD dengan BLUD Puskesmas X. Peran pembinaan oleh PPKD tersebut belum dilakukan secara intensif dan belum sepenuhnya melaksanakan kegiatan pembinaan keuangan sebagaimana diamanahkan dalam Permendagri No 79 Tahun 2018 dan SE Dirjen Bina Keuda No 981/4092/KEUDA.

Kesimpulan diatas menunjukkan bahwa implementasi PSAP 13 dalam penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan BLUD Puskesmas memerlukan pemahaman yang memadai atas proses akuntansi mulai tahapan pengidentifikasian transaksi, pencatatan dalam jurnal, posting pada Buku Besar, pembuatan Neraca Saldo, sampai dengan penyajian Laporan Keuangan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Proses penyusunan dan penyajian Laporan Keuangan harus memenuhi ketentuan yang dipersyaratkan dalam standar akuntansi dan peraturan/regulasi agar dapat memenuhi tujuan akuntabilitas. Oleh karena itu, pemahaman dari tim penyusunan Laporan keuangan yang ada di setiap BLUD Puskesmas perlu ditingkat melalui berbagai kegiatan pembinaan dalam rangka menghasilkan Laporan Keuangan BLUD Puskesmas yang berkualitas. Dinas Kesehatan dan PPKD di setiap kabupaten yang mempunyai puskesmas berstatus BLUD mempunyai kewajiban untuk melakukan pembinaan tersebut dengan mengacu pada Peraturan Dirjen Perbendaharaan No PER-7/PB/2015.

Terdapat beberapa keterbatasan yang terjadi dalam penelitian ini yang disebabkan oleh hal-hal yang tidak mampu dihindarkan. Pertama, metode pengumpulan data dilakukan tanpa kegiatan observasi dengan melihat secara langsung terhadap proses penyelenggaraan akuntansi dan pelaporan keuangan di tempat BLUD Puskesmas X. Proses wawancara juga dilakukan melalui media daring dan telepon dikarenakan pertimbangan lokasi geografis, yaitu BLUD Puskesmas X berlokasi relatif cukup jauh dari Ibukota Kabupaten AAA berjarak sekitar 295 KM dengan kondisi akses jalan pedalaman Pulau Kalimantan. Kedua, evaluasi atas akuntabilitas keuangan BLUD ini dilakukan dengan fokus pada penyelenggaraan akuntansi dan penyajian Laporan Keuangan melalui pendekatan aspek kesesuaiannya dan kepatuhannya terhadap peraturan/ketentuan yang berlaku. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan metode observasi secara langsung di tempat BLUD Puskesmas kawasan terpencil lainnya yang menjadi objek penelitian dan terutama pada saat proses penyusunan Laporan Keuangan BLUD diselenggarakan sehingga diperoleh informasi yang lebih komprehensif. Penelitian selanjutnya juga dapat melakukan evaluasi atas akuntabilitas pengelolaan keuangan BLUD dengan aspek yang lebih luas seperti tingkat kepuasan dan kepercayaan masyarakat serta keterbukaan informasi atas pengelolaan keuangan BLUD.

DAFTAR PUSTAKA

- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2021). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: Evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*, 87(4), 870-887. <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>.
- Afiah, S., Arsy, A. A., & Engkus. (2021). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Pada Pusat Kesehatan Masyarakat Cibugel Kabupaten Sumedang. *Jurnal Inovasi Penelitian*, 2(4), 1113-1120. <https://doi.org/10.47492/jip.v1i4.831>
- Aggestam-Pontoppi dan, C., & Anderneck, I. (2016). *Interpretation and application of IPSAS*. New Jersey: Wiley.

- Alkahfi, B. D. (2023). Analisis Penerapan Akuntansi Berdasarkan PSAP Nomor 13 Pada UPTD Puskesmas Pasar Prabumulih. *INVEST : Jurnal Inovasi Bisnis dan Akuntansi*, Volume 4 No 2 (2023), 331-338. DOI: <https://doi.org/10.55583/invest.v4i2.532>
- Aprianti, S., Arifin, K. Z., & Maryana, E. (2018). Kesiapan Implementasi PSAP Nomor 13 pada Rumah Sakit BLUD Provinsi Sumatera Selatan. *Jurnal Politeknik Negeri Srinwijaya*. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.3840840>
- Arini, Aljufri, & Novianti, S. (2022). Implementation of PSAP Number 13 at Arifin Achmad Hospital Riau Province. *Indonesian Journal of Economics, Social, and Humanities*, 4(2), 85-97. <https://doi.org/10.31258/ijesh.4.2.85-97>
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2023). *Petunjuk Teknis Evaluasi Kinerja dan Tata Kelola Badan Layanan Umum Daerah Rumah Sakit Umum Daerah*. Jakarta: Author.
- Biondi, Y. (2016). Accounting representations of public debt and deficits in European central government accounts: An exploration of anomalies and contradictions. *Accounting Forum*, 40(3), 205–219. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.05.003>
- Biondi, Y. (2016). The HM ‘Treasure’s Island’: The application of accruals-based accounting standards in the UK government. *Accounting in Europe*, 13(1), 81–102.
- Bovens, M., Schillemans, T., & Goodin, R. E. (2014). *Public accountability*. In M. Bovens, R. E. Goodin, & T. Schillemans (Eds.). *The Oxford hand-book of public accountability* (pp. 1–20). Oxford, UK: Oxford University Press.
- Caruana, J. (2019). Shades of governmental financial reporting with a national accounting twist. *Accounting Forum*, 40(3), 153–165. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.06.002>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/020852314546580>
- Creswell, J. (2013). Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. In *Research design*.
- Dewi, A. K., & Muliarta, K. (2021). Penerapan dan Evaluasi PSAP Nomor 13 dalam Penyajian Laporan Keuangan (Studi pada Universitas Pendidikan Ganesha). *E-jurnal Akuntansi*, Vol. 31(2), 288-297. [doi 10.24843/EJA.2021.v31.i02.p02](https://doi.org/10.24843/EJA.2021.v31.i02.p02)
- Ellet, W. (2007). *The case study handbook: How to read, discuss, and write persuasively about cases*. Harvard Business Press.
- Ellet, W. (2018). *The Case Study Handbook - A Student's Guide*. Massachusetts: Harvard Business Review Press.
- EY. (2013). *A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS*. EYGM.
- Ferry, L., Coombs, H., & Eckersley, P. (2017). Budgetary stewardship, innovation and working culture: Identifying the missing ingredient in English and Welsh local authorities’ recipes for austerity management. *Financial Accountability and Management*, 33(2), 220–243. <https://doi.org/10.1111/faam.12117>
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J., & Mkasiwa, T. (2016). The two publics and institutional theory - A study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40(1), 8–25. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.02.002>

- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, M. J., & Estela, E. (2023). The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information - in the Iberian Peninsula. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 1, 2023. [doi 10.1108/JPBAFM-12-2021-0169](https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2021-0169)
- Hasibuan, S. M. (2020). *Pengawasan Dalam Badan Layanan Umum*. Yogyakarta: Deepublish.
- Husain, N., Nangoi, G. B., & Manossoh, H. (2019). Implementasi Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Pada Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) Rumah Sakit Tani Dan Nelayan Pemerintah Daerah Kabupaten Boalemo. *Jurnal Universitas Sam Ratulangi*. DOI: <https://doi.org/10.35800/jjs.v8i2.17176>
- IPSASB. (2020). *Handbook of international public sector accounting pronouncements. Volume I*. IFAC.
- Ira, & Merina, C. I. (2020). Analisis Penerapan PSAP Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Pada Puskesmas Sungsang. *Jurnal Seminar Hasil Penelitian FEB*, 13, 65-73.
- Kawenas, R. i., Kalangi, L., & Lambey, L. (2018). Analisis Penerapan PSAP Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Pada RSUP Prof. Dr. R. D. Kandou Manado. *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing "Goodwill"*, Vol, 9, No. 1, Januari-Juni. <https://doi.org/10.35800/jjs.v9i1.18685>
- Kemendagri RI. (2023). *Kemendagri Gelar Rakor, Maksimalkan Kinerja BLUD dan Pelayanan Publik*. Retrieved from [Kemendagri.go.id: https://kemendagri.go.id/berita/read/34703/kemendagri-gelar-rakor-maksimalkan-kinerja-blud-dan-pelayanan-publik](https://kemendagri.go.id/berita/read/34703/kemendagri-gelar-rakor-maksimalkan-kinerja-blud-dan-pelayanan-publik)
- Kemenkes RI. (2022). *Profil Kesehatan Indonesia 2021*. Jakarta: Author.
- Kemenkes RI. (2023). *Kemenkes Luncurkan Integrasi Layanan Primer Untuk Perkuat Pemenuhan dan Kompetensi SDM Kesehatan di Fasyankes*. Retrieved from <https://www.kemkes.go.id/id/rilis-kesehatan/kemenkes-luncurkan-integrasi-layanan-primer-untuk-perkuat-pemenuhan-dan-kompetensi-sdm-kesehatan-di-fasyankes> diakses 22 Oktober 2023
- Kemenkes RI. (2023). *Sistem Informasi SDM Kesehatan*. Retrieved from https://sisdmk.kemkes.go.id/informasi_nakes diakses 22 Oktober 2023
- Korompis, A., Pangerapan, S., & Walandouw, S. K. (2023). Analysis of the Application of PSAP No. 13 Concerning Presentation of Public Service Agency Financial Statements at Bhayangkara Tk.III Hospital Manado. *Formosa Journal of Applied Sciences*, 2(6), 1427–1436. <https://doi.org/10.55927/fjas.v2i6.4864>.
- KSAP. (2023). *Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)*. Retrieved from KSAP: <https://www.ksap.org/sap/standar-akuntansi-pemerintahan/> diakses 20 September 2023
- Lukman, M. (2015). *Badan Layanan Umum Dari Birokrasi Menuju Korporasi*. Jakarta: PT Bumi Aksara.
- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Martani, D. (2021). *Perkembangan Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Peluang Riset*. Retrieved from IAI Global:

[https://web.iaglobal.or.id/assets/files/file_publicasi/Forum%20Keilmuan Perkembangan%20Akuntansi%20Pemerintahan Dwi%20Martani.pdf](https://web.iaglobal.or.id/assets/files/file_publicasi/Forum%20Keilmuan%20Perkembangan%20Akuntansi%20Pemerintahan%20Dwi%20Martani.pdf)

- Oulasvirta, L. O., & Bailey, S. J. (2016). Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: Critical events that opened the window for attempted policy change. *Journal of European Integration*, 38(6), 653–669. <https://doi.org/10.1080/07036337.2016.1177043>
- Patrícia, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money & Management*, VOL. 39, NO. 8, 544–552. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>
- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2022). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations. *Accounting Forum*, 46:1, 57-82, [doi: 10.1080/01559982.2021.1920277](https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1920277)
- Rahayu, A., Nurodin, I., & Sulaeman. (2023). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaL Pada Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) (Studi Kasus Pada BLUD Puskesmas Cidadap). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Universitas Jambi*, Vol. 8 No. 2, April – Juni 2023: 100 - 109. [doi: 10.22437/jaku.v8i2.27090](https://doi.org/10.22437/jaku.v8i2.27090)
- Ramadhani, A. T., & Sulistyowati, E. (2022). Analisis Penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Pada Laporan Keuangan Puskesmas Badan Layanan Umum Daerah. *Indonesian Journal of Research in Economy*, 1(2), 116-124. <https://doi.org/10.51574/ijre.v1i2>
- Restianto, Y. E., & Bawono, I. R. (2020). *Pengelolaan Keuangan BLU/BLUD Berbasis Teknologi Informasi*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan STIM YKPN Yogyakarta.
- Saputra, B. A., & Gunawan, B. (2023). Accountability And Internal Control Systems On The Quality Of Regional Equipment Organizational Reports With Organizational Commitment As Moderation. *Journal of Multiperspectives on Accounting Literature*, 1(1), 33–46. <https://doi.org/10.22219/jameela.v1i1.27923>
- Saunders, M. N., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research Methods For Business Students - Eighth Edition*. New York: Pearson.
- Saunders, Mark, Lewis, Philip, Thornhill, & Adrian. (2016). *Research Methods for Business Students - Seven Edition*. England: Harlow.
- Schillemans, T. (2015). Managing Public Accountability: How Public Managers Manage Public Accountabilit. *International Journal of Public Administration*, 38:6, 433-441. [doi: 10.1080/01900692.2014.949738](https://doi.org/10.1080/01900692.2014.949738)
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2022). *Metode Penelitian Untuk Bisnis, Edisi 6 Buku 1*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugiyono, D. (2021). *Metode Penelitian Kuantitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Taylor, S. J., Bogdan, R., & DeVault, M. L. (2016). *Introduction to Qualitative Research Methods - A Guidebook and Resource*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- The International Federation of Accountants. (2020). *IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements*. New York: International Federation of Accountants.

- Toudas, K., Poutos, E., & Balios, D. (2013). Concept, regulations and institutional issues of IPSAS: A Critical Review. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(1), 43–54.
- Wartini, M., Saleh, C., & Domai, T. (2020). Pelaksanaan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah No. 13 (PSAP 13) tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum di Perguruan Tinggi Negeri (Studi pada Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya). *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik (JIAP)*, Vol 6, No 1, pp 52-57, 2020. <https://doi.org/10.21776/ub.jiap.2020.006.01.7>
- Yin, R. K. (2017). *Case Study Research and Application - Design and Methods*. New York: SAGE Publishing.
- Yusuf, F. M., Makur, D. S., & Tuliabu, A. E. (2023). Analisis Penerapan PSAP Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Pada Puskesmas Tolangohula. *JSAP: Journal Syariah and Accounting Public*, Vol. 6, No. 1, Juli 2023. [doi 10.31314/jsap.2x.x.xx-xx.2404](https://doi.org/10.31314/jsap.2x.x.xx-xx.2404)