

## IMPLEMENTASI PELAPORAN KEUANGAN BERBASIS AKRUAL PADA RUMAH SAKIT UMUM DAERAH (Studi Kasus pada RSUD Tugurejo Tahun 2018)

Nurulita Irmaya Adelina, Tri Jatmiko Wahyu Prabowo<sup>1</sup>

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*This study aims to describe how the implementation of accrual based in the financial report of hospitals. This study focused on the Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). BLUDs are formed to provide services to the community without seeking profits based on the principles of efficiency and productivity. BLUDs carried out accounting and financial statements using an accrual basis. The location of this study is RSUD Tugurejo. This study used qualitative descriptive approach with interview and observation methods of employees in the accounting sub section RSUD Tugurejo as parties directly involved in hospital financial reporting. Data from interviews and observation was analyzed by using Miles and Huberman model and categorized as major determinants on implementing accrual based RSUD financial report. The result showed that determinants which affected on implementing accrual based in financial reports were accounting and information technology based system, commitment from leader, competent human resources, and resistance to change. The four determinants related each other. The manual accounting system was chosen when a computerized and integrated accounting system was not ready to be used which required competent human resources to use it. Commitment from leaders who supports the application of accrual basis accounting were needed to realize the acceptance of accrual basis accounting.*

*Keywords: RSUD, financial reporting, accrual, determinant*

### PENDAHULUAN

#### 1. Transisi Akuntansi Kas Menuju Akrual

Reformasi politik dan pergeseran kekuasaan politik cenderung mempengaruhi sistem akuntansi dan managerial di sektor publik (Mimba et al., 2007; Chang, 2009; Harun, et al., 2012). Pengaruh reformasi dan pergeseran kekuasaan terhadap sistem akuntansi dan managerial di sektor publik tersebut dapat pula dirasakan oleh negara-negara berkembang seperti Indonesia. Dalam beberapa tahun belakangan, adopsi sistem akuntansi berbasis akrual semakin tersebar luas pada beberapa organisasi sektor publik di negara berkembang (Agasisti, et al., 2015). Penerapan akuntansi basis akrual di Indonesia disahkan dengan diterbitkannya PP 71 Tahun 2010 oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintah (KSAP) yang mewajibkan instansi pemerintah pusat maupun daerah untuk menerapkan basis akrual. Penggunaan basis akrual pada Badan Layanan Umum (BLU) pemerintah daerah diawali dengan diterbitkannya Permendagri 61 Tahun 2007 menyatakan BLUD sebagai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) atau unit kerja pada SKPD di lingkungan pemerintah daerah menyelenggarakan akuntansi dan laporan keuangan menggunakan basis akrual. Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) sebagai unit BLUD layanan kesehatan di Indonesia juga menerapkan akuntansi basis akrual dalam pelaporan keuangan.

Halim dan Kusufi (2012) mengungkapkan bahwa pada dasarnya, basis akuntansi hanya ada dua, yaitu basis kas dan basis akrual, sedangkan modifikasi di antara kedua basis tersebut hanya merupakan transisi. Sebelum akuntansi basis akrual, Indonesia telah mengalami berbagai perubahan pola pengelolaan keuangan. Periode tahun 1974 sampai dengan 1999 disebut juga

---

<sup>1</sup> Corresponding author

dengan periode prareformasi yang dikenal sebagai masa akuntansi tradisional dimana sistem pencatatan yang dilakukan menggunakan sistem tata buku tunggal berbasis kas, yang lebih berbentuk kegiatan pembukuan bukan kegiatan akuntansi. Periode reformasi awal antara tahun 2000 sampai dengan tahun 2005 merupakan tahap reformasi akuntansi tahap pertama pada era otonomi daerah menunjukkan adanya pergeseran dari sistem pencatatan *single entry* dan berbasis kas menjadi *double entry* dan berbasis kas modifikasi. Langkah awal pemerintah dalam implementasi penyusunan sistem akuntansi akrual pada tahun 2003 dengan disahkannya UU Keuangan 17 Tahun 2003 yang seharusnya implementasi pelaporan keuangan berbasis akrual diterapkan pada tahun 2008. Kemudian tahap reformasi akuntansi tahap lanjutan dimulai tahun 2005 sampai dengan tahun 2010 ditandai dengan ditetapkannya PP Nomor 24 Tahun 2005 oleh KSAP pada tanggal 13 Juni 2005 sebagai hasil dari UU Nomor 17 Tahun 2003 yang mengamanatkan untuk membuat SAP. PP Nomor 24 Tahun 2005 digunakan untuk menjembatani penyesuaian penerapan akuntansi berbasis kas menuju akuntansi berbasis akrual (*cash toward accruals*). Tahap perkembangan akuntansi pemerintah selanjutnya disebut tahap baru dengan penerbitan SAP berbasis akrual oleh KSAP pada tanggal 22 Oktober 2010 melalui PP Nomor 71 Tahun 2010.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 hanya memberlakukan basis akrual pada sistem akuntansinya dan tidak berlaku pada sistem penganggarannya (Halim dan Kusufi, 2012). Artinya, PP Nomor 71 Tahun 2010 masih memberlakukan basis kas untuk penyusunan laporan pelaksanaan anggaran. Dengan demikian, PP Nomor 71 Tahun 2010 dapat langsung diterapkan untuk laporan keuangan pertanggungjawaban tahun anggaran 2010. Namun, apabila entitas belum siap menerapkan SAP berbasis akrual dapat menerapkan SAP berbasis kas menuju akrual paling lama empat tahun setelah tahun anggaran 2010. Pemerintah wajib melakukan pelaporan keuangan berbasis akrual di tahun 2015. Mardiasmo (2009) dalam Halim dan Kusufi (2013) menyatakan bahwa dengan basis kas, tingkat efisiensi dan efektivitas suatu kegiatan, program, atau aktivitas tidak dapat diukur dengan baik. Akuntansi basis akrual dipandang lebih baik karena menyajikan pengukuran kinerja secara periodik yang disebut laba bersih. Pengukuran ini menunjukkan selisih antara pendapatan dengan biaya sehingga diketahui arus kas yang akan datang dengan melihat arus kas saat ini. Fokus akuntansi akrual tidak hanya pada arus kas, melainkan juga sumber lain yang berpengaruh terhadap keberlangsungan sektor publik.

## 2. Laporan Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah

. RSUD Tugurejo telah mengalami transformasi status kelembagaan. Berdiri pada tahun 1952 dengan nama Rumah Sakit Khusus Kusta dan sekarang menjadi RSUD Tugurejo. Pada tanggal 1 Januari 2009 RSUD Tugurejo ditetapkan sebagai satuan kerja yang menerapkan BLUD. Dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan BLUD RSUD Tugurejo mengacu pada berbagai dasar hukum, sebagai berikut:

- 1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
- 2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Keuangan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
- 3) Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah
- 4) Undang-Undang Nomor 33 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah
- 5) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah
- 6) Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
- 7) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 08/pmk/02/2006 tentang Kewenangan Pengadaan Barang/Jasa Badan Layanan Umum
- 8) Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum
- 9) Peraturan Menteri dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
- 10) Peraturan Menteri dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah

- 11) Peraturan Menteri dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah
- 12) Peraturan Gubernur Provinsi Jawa Tengah Nomor 45 Tahun 2014 tentang Kebijakan dan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah Provinsi Jawa Tengah
- 13) Peraturan Gubernur Provinsi Jawa Tengah Nomor 70 Tahun 2011 tentang Pedoman Ketatausahaan Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Provinsi Jawa Tengah Tahun Anggaran 2012
- 14) Peraturan Daerah Provinsi Jawa Tengah Nomor 1 Tahun 2008 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
- 15) Keputusan Gubernur Provinsi Jawa Tengah Nomor 059/75/2008 tentang penetapan status Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) pada Rumah Sakit Umum Daerah Provinsi Jawa Tengah

Pengakuan pendapatan pada rumah sakit tidak sepenuhnya menggunakan basis akrual. Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 1981 tahun 2010 tentang pedoman akuntansi BLU Rumah Sakit, dasar penyusunan laporan keuangan menggunakan basis akrual kecuali untuk laporan arus kas. Penelitian ini bertujuan mengetahui bagaimana implementasi akuntansi berbasis akrual pada laporan keuangan RSUD yang berfokus pada faktor yang timbul saat proses implementasi akuntansi basis akrual pada laporan keuangan RSUD.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif, untuk mengetahui implementasi akuntansi berbasis akrual pada pelaporan keuangan di rumah sakit umum daerah sebagai organisasi sektor publik. (Creswell, 2010) Berpendapat bahwa proses penelitian kualitatif melibatkan upaya-upaya penting, seperti mengajukan pertanyaan-pertanyaan dan prosedur-prosedur, mengumpulkan data yang spesifik dari para partisipan, menganalisis data secara induktif mulai dari tema-tema yang khusus ke tema-tema yang umum, dan menafsirkan makna data. Pembahasan skripsi ini berdasar pada kajian proses implementasi akuntansi berbasis akrual pada laporan keuangan RSUD dengan segala proses penyesuaian di dalamnya. Untuk mendapatkan deskripsi dengan tujuan mengumpulkan data tentang topik penelitian, maka pengumpulan data dilakukan dengan cara: penelitian kepustakaan untuk memperoleh pemahaman topik penelitian, wawancara yang mendalam terhadap informan, observasi yang dilakukan dengan ikut serta dalam diskusi yang membahas akuntansi akrual dan pelaporan keuangan, dan melakukan analisis data. Teknik analisis data model Miles dan Huberman (1984) dengan tiga tahap analisis yaitu reduksi data, penyajian data, penarikan kesimpulan dan verifikasi. Penyajian data yang diperoleh dari wawancara dan observasi dicantumkan dengan inisial sebagai sumber kutipan. Lokasi penelitian adalah Rumah Sakit Umum Daerah Tugurejo dengan fokus narasumber adalah pihak-pihak yang terlibat dalam proses pelaporan keuangan rumah sakit dan terlibat dalam implementasi akuntansi basis akrual yaitu pegawai Sub Bagian Akuntansi Direktorat Umum dan Keuangan RSUD Tugurejo.

## **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **1. Kesiapan Penerapan Basis Akrual pada Pelaporan Keuangan RSUD Tugurejo**

Laporan keuangan RSUD Tugurejo disusun berdasarkan basis akrual sesuai dengan peraturan Menteri Keuangan Nomor: 76/PMK.05/2008. Dijelaskan dalam pengakuan dan pengukuran bahwa SAK menggunakan basis akrual dalam pengakuan aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, dan biaya. Pada SAK, pendapatan diakui pada saat diterima atau hak untuk menagih timbul sehubungan dengan adanya barang atau jasa yang diserahkan kepada masyarakat, kemudian biaya diakui jika penurunan manfaat ekonomi masa depan yang berkaitan dengan penurunan aset atau peningkatan kewajiban telah terjadi dan dapat diukur dengan andal. Sedangkan SAP menggunakan basis akrual dalam pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas serta basis kas dalam pengakuan pendapatan dan belanja. Pada SAP, pendapatan diakui pada saat kas diterima pada rekening Kas Umum Negara.

RSUD Tugurejo menyajikan dua laporan keuangan yaitu berdasarkan SAK dan SAP. Sehingga selain menyajikan laporan keuangan berbasis akrual sesuai SAK, RSUD Tugurejo juga menyajikan laporan keuangan versi SAP. Berdasarkan SAP maka basis akuntansi yang digunakan

dalam pelaporan keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Tugurejo adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan dan belanja dalam Laporan Realisasi Anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aset, kewajiban, dan ekuitas dalam neraca atau Laporan Posisi Keuangan. Menunjukkan bahwa RSUD Tugurejo telah siap menerapkan akuntansi basis akrual pada laporan keuangan RSUD Tugurejo.

## 2. Faktor-Faktor yang Berkaitan dengan Implementasi Basis Akrual di RSUD Tugurejo:

### a) Sistem Akuntansi dan IT Based System

Sistem akuntansi berdasarkan PMK Nomor 76/ 05/ 2008 merupakan serangkaian prosedur manual maupun terkomputerisasi mulai dari prosedur pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran sampai pelaporan keuangan dan operasi keuangan. Dapat dikatakan bahwa sistem akuntansi tidak hanya dilakukan secara manual namun juga menggunakan teknologi. Pelaporan keuangan RSUD Tugurejo tidak sepenuhnya menggunakan prosedur yang terkomputerisasi, namun juga menggunakan prosedur manual. Prosedur manual yang dimaksud dalam pelaporan keuangan RSUD Tugurejo yaitu menggunakan komputer yang belum terintegrasi dengan sistem.

RSUD Tugurejo didukung oleh *hospital system* dan sistem akuntansi. *Hospital system* merupakan sistem terkomputersasi yang sudah terintegrasi yang dikembangkan oleh internal rumah sakit untuk mendukung kegiatan *front office*. Sedangkan sistem akuntansi merupakan sistem terkomputerisasi yang belum terintegrasi sepenuhnya sehingga masih diperlukan mengolah data secara manual untuk mendukung kegiatan *back office*. *Hospital system* digunakan oleh *front office* untuk mengolah data kemudian data diserahkan ke *back office* untuk diolah lebih lanjut dengan sistem akuntansi. Operasional rumah sakit terbagi menjadi dua bagian yaitu *front office* dan *back office*. *Front office* merupakan bagian di rumah sakit yang memberikan fungsi pelayanan yang terdiri dari bagian pendaftaran, kasir, dan farmasi. Sedangkan *back office* merupakan bagian di rumah sakit yang berkaitan dengan fungsi administratif yaitu bagian keuangan termasuk sub bagian akuntansi.

Laporan keuangan yang baik ditentukan dari sistem akuntansi dan teknologi informasi yang mendukung untuk menghasilkan laporan keuangan. Sistem yang belum terintegrasi dengan sistem provinsi menjadi permasalahan yang muncul dalam implementasi pelaporan keuangan berbasis akrual. Sistem yang saling terhubung dengan baik tentu akan meningkatkan efisiensi dan efektivitas yang mendukung kinerja. Akan tetapi juga perlu mempertimbangkan keselarasan sistem dengan tujuan.

### b) Komitmen dari Pimpinan

Komitmen menurut (Soekidjan, 2009) diartikan sebagai kemampuan dan kemauan menyelaraskan perilaku pribadi dengan tujuan organisasi, mendahulukan misi organisasi daripada kepentingan pribadi. Pemimpin menurut (Permadi, 2010) adalah mereka orang-orang yang mempunyai kecakapan dan kemampuan untuk mempengaruhi, mengajak, mengumpulkan, dan menggerakkan orang lain untuk menangani masalah yang ada pada saat itu. Komitmen penting untuk setiap individu, terlebih bagi seorang pemimpin suatu organisasi. Apabila komitmen dimiliki oleh seorang pemimpin maka organisasi dapat digerakan untuk mencapai tujuan yang menjadi komitmen pimpinan. Dapat diartikan bahwa komitmen pimpinan harus sejalan dengan tujuan. Wujud komitmen pimpinan ditunjukkan dengan dilaksanakannya kegiatan untuk meningkatkan kualitas SDM yaitu pelatihan. Pelatihan yang diselenggarakan sebagai bentuk sosialisasi pelaporan keuangan dan peningkatan kualitas SDM belum dirasakan secara merata oleh seluruh pegawai sub bagian akuntansi. Penerimaan informasi yang tidak merata dapat mempengaruhi komitmen pegawai.

Komitmen dari pimpinan merupakan hal yang penting untuk mencapai tujuan. Penerapan laporan keuangan basis akrual harus dipahami oleh seluruh pegawai sub bagian akuntansi. Sehingga diperlukan komitmen pimpinan terhadap keberhasilan praktik pelaporan keuangan rumah sakit menggunakan akuntansi basis akrual. Wujud komitmen pimpinan yaitu dengan sosialisasi pelaporan keuangan dan peningkatan kualitas SDM. Namun komitmen dari pimpinan ini belum dirasakan secara merata oleh pegawai. Meskipun demikian, pegawai merespon positif adanya pelatihan dan pegawai yang belum pernah mengikuti pelatihan mengaku tidak mengalami kendala dalam mengerjakan tugas yang diamanahkan.

**c) Tersedianya SDM yang Kompeten**

Menurut Wirawan (2009) Sumber Daya Manusia (SDM) merupakan sumberdaya yang digunakan untuk menggerakkan dan menyinergikan sumber daya lainnya untuk mencapai tujuan organisasi. Dimensi SDM mencakup fisik manusia, psikis manusia, sifat atau karakteristik manusia, pengetahuan dan keterampilan manusia, serta pengalaman manusia. Diperlukan SDM yang kompeten untuk mencapai tujuan organisasi. SDM dituntut untuk melaksanakan tugas dan menyesuikannya dengan sistem yang ada. Dengan demikian, SDM yang kompeten dapat didefinisikan sebagai kemampuan pegawai untuk melaksanakan tugasnya dan dinilai berdasarkan kinerjanya.

Berdasarkan observasi yang telah dilakukan ditemukan bukti bahwa pegawai sub bagian akuntansi telah menunjukkan kinerja yang baik. Pencapaian kinerja yang baik pada pegawai sub bagian akuntansi dicapai dengan koordinasi yang baik antar pegawai dan terselesaikannya tugas yang diberikan. Pegawai sub bagian akuntansi merupakan orang-orang yang kompeten, dibuktikan dengan pengalaman kerja dan latar belakang pendidikan yang mendukung pekerjaan. SDM yang kompeten juga dipengaruhi oleh pengalaman kerja masing-masing pegawai di bidang akuntansi dan keuangan. Dapat dikatakan bahwa pengalaman di suatu bidang pekerjaan mempengaruhi kinerja.

**d) Penerimaan terhadap Akuntansi Basis Akrua**

Resistensi perubahan merupakan keadaan tidak siap menerima perubahan. Adanya kecenderungan untuk menolak suatu perubahan yang terjadi karena sudah merasa nyaman dengan keadaan sebelumnya. Dijelaskan oleh Kim dan Kankanhalli (2009) bahwa resistensi terjadi ketika pengguna mengalami kesulitan selama penerapan sistem yang baru. Rivard dan Lapointe (2010) menambahkan bahwa resistensi terjadi ketika pengguna merasa tertekan dengan sistem yang sedang diterapkan atau dipengaruhi oleh lingkungan kerja mereka. Resistensi terhadap akuntansi basis akrual dapat berwujud penolakan menerapkan akuntansi basis akrual.

RSUD tidak mengalami resistensi, berarti bahwa RSUD dapat menerima perubahan pola pengelolaan keuangan pada penerapan akuntansi basis akrual. RSUD telah menerapkan pelaporan keuangan basis akrual sebagaimana yang telah diamanahkan PP 71 Tahun 2010. Basis akrual dianggap sebagai suatu perubahan yang baik. Informasi tentang akuntansi akrual diperoleh melalui undang-undang, peraturan pemerintah daerah, dan pelatihan. Kesiapan menghadapi akuntansi akrual dengan dilakukan pelatihan rutin yang diadakan oleh sejumlah pihak termasuk Pemerintah Provinsi memberikan dukungan dalam bentuk peraturan pemerintah dan sosialisasi yang terus dilakukan. Perubahan pola pengelolaan laporan keuangan akuntansi basis akrual belum didukung sepenuhnya oleh sistem dari pemerintah provinsi. Meskipun sistem yang ada saat ini tidak menghambat pelaporan keuangan basis akrual, namun adanya sistem yang terintegrasi dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas. Dengan keterbatasan sistem, pegawai sub bagian akuntansi mampu melaporkan laporan keuangan basis akrual sebagaimana yang telah diamanahkan PP 71 tahun 2010. Mendesak SDM untuk melaksanakan tugas dengan berbagai cara sehingga memunculkan harapan terhadap perbaikan sistem yang ada.

Pegawai sub bagian akuntansi RSUD Tugurejo menerima dan mendukung proses implementasi pelaporan keuangan basis akrual pada RSUD yang berarti bahwa tidak ada resistensi terhadap akuntansi akrual. RSUD Tugurejo telah melaksanakan apa yang diamanahkan PP 71 Tahun 2010 dengan menerapkan akuntansi basis akrual. Dukungan lain dibuktikan dengan keikutsertaan pegawai sub bagian akuntansi dalam pelatihan yang diselenggarakan pemerintah provinsi. Selama perubahan pola pelaporan keuangan, pelatihan tidak hanya dilakukan satu kali melainkan rutin dilaksanakan setidaknya satu kali dalam satu tahun. Selain itu, adanya harapan terhadap perbaikan sistem pengelolaan yang terintegrasi antara RSUD Tugurejo dengan pemerintah provinsi menunjukkan dukungan pegawai terhadap sistem pengelolaan keuangan yang lebih baik.

**KESIMPULAN**

Dari penelitian yang telah dilakukan, dapat ditarik beberapa kesimpulan. RSUD Tugurejo siap menerapkan akuntansi basis akrual. Kesiapan RSUD Tugurejo ditunjukkan dengan telah menerapkan basis akrual berdasarkan apa yang telah diamanatkan oleh pemerintah. RSUD

Tugurejo menyusun dua laporan keuangan berdasarkan SAK sesuai Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 61 Tahun 2007 dan berdasarkan SAP yang berlaku saat ini sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Namun penerapan basis akrual belum seratus persen diterapkan, untuk menyusun Laporan Realisasi Anggaran (LRA) menggunakan basis kas.

Penerapan basis akrual di RSUD Tugurejo tidak dapat diterapkan secara instan. Permasalahan dari penerapan akuntansi basis akrual di RSUD Tugurejo adalah keterbatasan sistem. Sistem yang digunakan rumah sakit yaitu menggunakan *hospital system* dan sistem akuntansi. Sistem akuntansi yang digunakan belum terintegrasi dengan sistem pemerintah provinsi sehingga untuk menyusun laporan keuangan basis akrual dilakukan secara manual. Sehingga diperlukan kemampuan Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten untuk mengatasi keterbatasan sistem. Sub bagian akuntansi secara manual mengolah data yang diterima dari bendahara untuk disajikan dalam laporan keuangan berbasis akrual. Komitmen pimpinan untuk keberhasilan praktik laporan keuangan basis akrual diwujudkan dengan keikutsertaan pegawai dalam pelatihan, namun permasalahan lain justru muncul yaitu pelatihan belum dirasakan secara merata oleh semua pegawai. Meskipun demikian, pegawai sub bagian akuntansi merupakan SDM yang kompeten dibuktikan dengan terselesaikannya tugas yang diberikan sehingga RSUD dapat menyajikan laporan keuangan basis akrual. RSUD Tugurejo menerima penerapan akuntansi basis akrual ditandai dengan implementasi pelaporan keuangan basis akrual.

### Keterbatasan

Beberapa keterbatasan penelitian mengenai implementasi akuntansi berbasis akrual pada RSUD ini antara lain:

1. Sumber data penelitian ini diperoleh dari karyawan di Sub Bagian Akuntansi dan belum memperoleh data berupa sudut pandang dari pimpinan rumah sakit seperti Direktur dan Wakil Direktur Umum dan Keuangan.
2. Penelitian ini terbatas pada implementasi akuntansi basis akrual di RSUD Tugurejo, sehingga tidak menjangkau topik secara keseluruhan dan terbatas pada satu instansi yaitu RSUD Tugurejo.
3. Kualitas media *recording* yang kurang baik dan ruang kerja karyawan berada pada satu ruang yang sama sehingga terdengar beberapa orang berbicara secara bersamaan dengan volume suara yang cukup tinggi.

### Saran

Diharapkan adanya penelitian selanjutnya yang dapat menghasilkan penelitian yang lebih baik. Saran untuk penelitian implementasi pelaporan keuangan sektor publik selanjutnya, diantaranya:

1. Penelitian berikutnya di RSUD Tugurejo melibatkan informan lainnya, di luar sub bagian akuntansi sebagai informan. Melibatkan bagian keuangan secara keseluruhan sebagai informan diharapkan dapat meningkatkan kualitas hasil penelitian.
2. Penelitian implementasi pelaporan keuangan pada organisasi sektor publik lain atau rumah sakit lain yang telah terlebih dahulu menerapkan akuntansi berbasis akrual pada pelaporan keuangannya.
3. Penelitian berikutnya membahas pemahaman terhadap penyajian laporan keuangan basis akrual.

### REFERENSI

- Ahmad, N. N. 2016. Investigating the Factors Influencing Users' Resistance towards Accrual Accounting, 7<sup>th</sup> International Economics & Business Management Conference, 5<sup>th</sup> & 6<sup>th</sup> October 2015.
- Agasisti, T., Catalano, G., Carlo, F. D., and Erbacci, A. 2015. "Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective", International Journal of Public Sector Management, Vol. 28 No. 6, pp. 494-508.
- Andayani, Wuryan. 2007. Akuntansi Sektor Publik. Malang: Bayumedia Publishing.
- Bastian, Indra. 2008. Akuntansi Kesehatan. Jakarta: Erlangga.

- Bastian, Indra dan Gatot Soepriyanto. 2003. Sistem Akuntansi Sektor Publik: Konsep untuk Pemerintah Daerah. Jakarta: Salemba Empat.
- Broadbent, J. and Guthrie, J. (2008), "Public sector to public services: 20 years of 'contextual' accounting research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 No. 2, pp 129-169.
- Creswell, John W. 2010. *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*. Ed 3. Diterjemahkan oleh: Achmad Fawaid. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Emzir. 2012. *Metodologi Penelitian Kualitatif: Analisis Data*. Ed 1. Cetakan ke-3. Jakarta: Rajagrafindo Persada.
- Ghozali, Imam dan Dwi Ratmono. 2008. *Akuntansi Keuangan Pemerintah Pusat (APBN) dan Daerah (APBD)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, A. dan M. S. Kusufi. 2013. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. ed 4. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, A. dan M. S. Kusufi. 2014. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik Dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan, Dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. 2 ed. Jakarta: Salemba Empat.
- Harun, H., Peursem K.V. and Eggleton I. (2012). "Institutionalization of accrual accounting in the Indonesian public sector", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 8 No. 3, pp 257-285.
- Kawedar, W., A. Rohman, dan S. Handayani. 2008. *Akuntansi Sektor Publik: Pendekatan Penganggaran Daerah dan Akuntansi Keuangan Daerah*. Semarang: Badan Penerbit UNDIP Widya Karya.
- Kim, H. and Kankanhalli, A. 2009. Investigating User Resistance to Information Systems Implementation: A Status Quo Bias Perspective, 567-582.
- Mardiasmo. 2002a. *Akuntansi Sektor Publik*. Ed 2. Yogyakarta: Andi.
- Mardiasmo. 2002b. *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Ed 2. Yogyakarta: Andi.
- Nyland, K. and Pettersen, I. J. 2011. "Reforms and accounting system changes: A study on the implementation of accrual accounting in Norwegian hospitals", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 7 No. 3, pp 237-258.
- Permadi. 2010. *Pemimpin dan Kepemimpinan dalam Manajemen*. Ed 2. Jakarta: Rineka Cipta.
- Scott, G. Bushnell, P. and Sallee, N. 1990. "Reform of the Core Public Sector: New Zealand Experience", *Governance: An International Journal of Policy and Administration*, Vol. 3 No. 2, pp 138-167.
- Sulasmi, T. 2017. "Akuntansi Basis AkruaI pada BLU: Konservatisme, Institutionalisi, dan Perubahan Pola Pikir (Studi Kasus di RSUP Dr. Kariadi Semarang)". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Wirawan. 2009. *Evaluasi Kinerja Sumber Daya Manusia: Teori, Aplikasi, dan Penelitian*. Jakarta: Salemba Empat.
- [www.keuda.kemendagri.go.id](http://www.keuda.kemendagri.go.id)
- [www.rstugurejo.jatengprov.go.id](http://www.rstugurejo.jatengprov.go.id)