

## **Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian biaya pada RSUD Kab Buleleng**

<sup>1</sup>Ni Kadek Herlinda Ayu Wandari, <sup>1</sup>Edy Sujana, Program Studi S1

Akuntansi  
Jurusan Ekonomi dan Akuntansi  
Universitas Pendidikan Ganesha  
Singaraja, Bali, Indonesia

e-mail: {[1herlinda.id94@gmail.com](mailto:1herlinda.id94@gmail.com) , [1edy.s@undiksha.ac.id](mailto:1edy.s@undiksha.ac.id),  
[2ayu.purnamawati@undiksha.ac.id](mailto:2ayu.purnamawati@undiksha.ac.id)}@undiksha.ac.id

### **ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana Penerapan akuntansi pertanggungjawaban pusat biaya telah diterapkan oleh RSUD Kab Buleleng dan untuk mengetahui bagaimana manfaat akuntansi pertanggungjawaban pusat biaya sebagai alat penilaian kinerja rumah sakit. Hasil analisis bahwa RSUD Kabupaten Buleleng, Bali sudah menerapkan akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian biaya dengan baik dan sesuai dengan aturan. Terdapat struktur organisasi yang jelas menerapkan wewenang dan tanggungjawab tiap tingkatan manajemen, proses penyusunan anggaran mengacu pada rencana kegiatan rumah sakit selama satu tahun, adanya pemisahan biaya terkendali dan tidak terkendali, adanya klasifikasi kode rekening, serta sistem pelaporan biaya sebagai syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban. Namun pada sistem pelaporan, format laporan pertanggungjawaban rumah sakit berbeda dengan teori. Hal ini disebabkan karena rumah sakit merupakan jenis BLUD di mana dalam pelaporan selalu diposting dalam aplikasi sehingga format laporan pertanggungjawaban harus sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan pemerintah. Pengendalian biaya RSUD Kabupaten Buleleng dilakukan dengan cara membandingkan anggaran dengan realisasi biaya operasional rumah sakit yang menghasilkan selisih. Secara keseluruhan selisih yang terjadi antara anggaran dan realisasi biaya operasional menunjukkan selisih favourable (menguntungkan).

**Kata kunci:** Akuntansi, Akuntansi Pertanggungjawaban, *pengendalian biaya*.

### **ABSTRAC**

*The study aims to find out how the implementation of the Accounting centre accountability fee has been implemented by the District Hospital of Buleleng and to find out how the accounting benefits the cost center accountability as a hospitals performance assessment tool. The results of the analysis that the RSUD of Buleleng Regency, Bali has implemented accounting accountability as a tool of cost control well and according to the rules. There is an organizational structure that clearly implements the authority and responsibility of each management level, the budget preparation process refers to a one-year hospital plan, the separation of controlled and uncontrolled costs, the classification of the account code, as well as the cost reporting system as a condition of application of accountability accounting. But on the reporting system, the format of hospital accountability report is different from theory. This is because the hospital is a type of BLUD where in the reporting is always posted in the application so that the format of the accountability report must comply with government-defined regulations. All the difference between the budget and the realization of the cost of oprational shows the difference of favourable (profitable).*

**Keywords:** Accounting, accounting liability, cost control.

## PENDAHULUAN

Penyusunan Laporan Keuangan harus jelas untuk pelaporan bagi pihak yang memberikan sumbangan. Laporan Keuangan secara umum bertujuan untuk memberikan informasi tentang posisi keuangan, kinerja dan arus kas perusahaan yang bermanfaat bagi sebagian besar kalangan pengguna laporan dalam rangka membuat keputusan-keputusan ekonomi serta menunjukkan pertanggung jawaban manajemen atas penggunaan sumber-sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Laporan keuangan pada organisasi nirlaba terdiri atas neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan (IAI, 2012).

Diterbitkannya Penganggaran berbasis kinerja yang dituangkan dalam undang-undang nomor 17 tahun 2003 tentang keuangan negara, dan undang-undang nomor 1 tahun 2004 tentang perbendaharaan negara pasal 68 dan pasal 69 memberikan arahan baru bahwa instansi pemerintah yang tugas pokok dan fungsinya memberi pelayanan kepada masyarakat dapat menerapkan pola pengelolaan keuangan yang fleksibel dengan mengutamakan produktivitas, efisiensi, dan efektivitas.

Dengan perubahan sistem keuangan rumah sakit serta sistem keuangan pemerintah, secara keseluruhan diharapkan dana yang dikelola oleh rumah sakit akan menjadi lebih besar dan terus meningkat sejalan dengan peningkatan penerimaan negara bukan pajak (PNBP) serta persiapan badan layanan umum dari tahun ke tahun. Kondisi ini selain akan membawa pengaruh positif bagi peningkatan pelayanan, tetapi juga membuka peluang untuk timbulnya akses negatif penyalahgunaan dalam pengelolaan keuangan negara. Untuk itu diperlukan berbagai upaya dalam mengatasinya.

Badan Layanan Umum (BLU) adalah instansi pemerintah yang memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang atau jasa yang memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan kegiatannya didasarkan

pada prinsip efisiensi dan produktivitas. BLU ini dibentuk agar organisasi sektor publik seperti rumah sakit mempunyai fleksibilitas dalam pengelolaan keuangannya sehingga mampu menerapkan bisnis yang sehat tapi tidak mengutamakan mencari keuntungan dalam meningkatkan pelayanan kepada masyarakat.

Untuk mencegah timbulnya akses negatif penyalahgunaan dalam pengelolaan keuangan negara dan tercapainya tujuan BLU/BLUD, sebaiknya perlu dilakukannya pengendalian terhadap biaya-biaya yang akan dikeluarkan dan mengurangi biaya-biaya yang tidak efektif dalam kegiatannya, oleh karena itu BLU/BLUD perlu menerapkan metode yang berguna untuk menunjang pengendalian biaya.

Akuntansi pertanggungjawaban merupakan metode yang paling banyak digunakan karena dengan menggunakan akuntansi pertanggungjawaban memungkinkan suatu organisasi untuk merekam seluruh aktivitasnya kemudian mengetahui bagian/unit yang bertanggung jawab atas aktifitas tersebut, dan menentukan bagian/unit mana yang tidak berjalan secara efektif dan efisien

Dengan adanya akuntansi pertanggungjawaban, pimpinan dapat mendelegasikan wewenang dan tanggung jawab ke tingkat pimpinan di bawahnya dengan lebih efisien tanpa memantau secara langsung seluruh kegiatan perusahaan.

Akuntansi pertanggungjawaban juga perlu dievaluasi agar berlangsung dengan baik sehingga manajemen dapat dengan mudah menghubungkan biaya yang timbul dengan manajer pusat pertanggungjawaban yang bertanggung jawab. Penerapan akuntansi pertanggungjawaban yang memadai mampu mendorong perusahaan guna mencapai tujuan perusahaan.

Badan layanan umum yang menerapkan akuntansi pertanggungjawaban akan membentuk pusat-pusat pertanggungjawaban. Menurut Samryn (2012:259) "Pusat pertanggungjawaban merupakan suatu bagian dalam organisasi yang memiliki kendali atas terjadinya biaya, perolehan pendapatan, atau penggunaan dana investasi.

Pembangunan kesehatan merupakan salah satu upaya yang diselenggarakan pada semua bidang kehidupan. Pembangunan kesehatan bertujuan untuk meningkatkan kesadaran, kemauan, dan kemampuan hidup sehat bagi setiap orang agar terwujud derajat kesehatan masyarakat yang optimal. Dengan demikian, Pembangunan kesehatan merupakan salah satu upaya utama untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia yang akan mendukung percepatan pencapaian sasaran pembangunan kesehatan masyarakat. Namun rumah sakit milik pemerintah dinilai masih rendah baik dari segi pelayanan maupun dari segi pengendalian manajemennya.

Rumah sakit sebagai salah satu institusi pelayanan publik memegang peranan penting bagi peningkatan derajat kesehatan masyarakat. Rumah sakit diminta untuk dapat melayani masyarakat, dapat berkembang dan mandiri serta harus mampu bersaing dan memberikan pelayanan yang bermutu dan terjangkau bagi masyarakat. Dengan semakin tingginya tuntutan bagi rumah sakit untuk meningkatkan pelayanannya, banyak permasalahan yang muncul terkait dengan terbatasnya anggaran yang tersedia bagi operasional rumah sakit, alur birokrasi yang terlalu panjang dalam proses pencairan dana, manajemen pengelolaan keuangan yang menghambat kelancaran pelayanan dan sulitnya untuk mengukur kinerja, sementara rumah sakit memerlukan dukungan SDM, teknologi, dan modal yang sangat besar.

Secara umum rumah sakit pemerintah sebagai organisasi sektor publik (Nirlaba) sering dianggap pelayanannya kurang dibandingkan dengan rumah sakit organisasi sektor swasta yang lebih meningkatkan pelayanan. Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Kabupaten Buleleng sebagai Badan Layanan Umum Daerah adalah instansi di lingkungan pemerintahan yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.

Rumah sakit pemerintahan merupakan entitas non profit karena dalam memberikan pelayanannya kepada masyarakat tidak mengutamakan keuntungan karena rumah sakit milik pemerintah tidak mencari laba.

Perbedaan utama yang mendasar dalam terletak pada tata cara entitas nirlaba mempeleleh sumber daya diutuhkan untuk melakukan berbagai aktivitas operasinya.

Entitas nirlaba menghasilkan barang atau jasa tanpa bertujuan memupuk laba, dan tidak ada kepemilikan dalam entitas nirlaba.

Berdasarkan pemaparan diatas, Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Kabupaten Buleleng terus berupaya agar memperoleh fleksibilitas dalam pengelolaan keuangannya sehingga mempermudah usaha Rumah sakit untuk meningkatkan kualitas pelayanannya yang diberikan kepada masyarakat. RSUD kab Buleleng berdiri tahun 1955, pada saat itu bernama Rumah sakit Tentara dan juga milik umum. Pada tahun 1959 beralih fungsi menjadi RSUD kelas C milik Depkes RI. Berdasarkan keputusan Bupati Buleleng No. 551 tertanggal 22 September 1996, RSUD difungsikan sebagai uji coba menuju unit swadana. Pada tanggal 20 Mei 1997 berdasarkan SK Menkas RI No. 46/1997, RSUD ditetapkan sebagai tip B Non Pendidikan.

Kemudian berdasarkan SK Bupati No. 524 tertanggal 8 oktober 2003, RSUD ditetapkan sebagai unit Swadana dan ditindaklanjuti dengan SK Bupati No. 61 tertanggal 224 Maret 2004 tentang penerapan tarif kelas I, II, Utama, Madyatama dan Mahotama. Status pola pengelolaan keuangan RSUD Kabupaten Buleleng berubah sesuai dengan Peraturan Bupati No. 589 tertanggal 26 Desember 2006 yang menetapkan Status Pengelolaan Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Buleleng Sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD).

Beberapa penelitian sebelumnya seperti Rahmawati, (2009) dalam penelitiannya yang berjudul sistem Akuntansi Pertanggungjawaban yang dimiliki oleh PT PLN (Persero) Wilayah Sumatra Utara adalah Sistem Akuntansi Pertanggungjawaban berbasis Aktivitas (Activity-based Responsibility Accounting System). Dan sistem Akuntansi

Pertanggungjawaban juga digunakan untuk menilai kinerja manajer pusat biaya PT PLN dengan pembuatan laporan pertanggungjawaban sebagai sarana untuk melihat kinerja manajer dalam suatu periode.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Nuraini dan Betri (2014) yang berjudul penerapan akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat untuk biaya studi kasus PT Pusri Palembang menyimpulkan dari penelitiannya sebagai berikut: a) Penerapan akuntansi pertanggungjawaban pada PT. Pusri Palembang telah memadai. b) Pelaksanaan penilaian kinerja pada PT. Pusri Palembang telah memadai. c) Pada pusat biaya terdapat beberapa kelemahan yaitu adanya situasi dan kondisi yang berubah-ubah seperti kenaikan harga bahan bakar gas, perubahan kurs dollar yang menjadi parameter dalam penyusunan anggaran dan biaya jasa profesional yang sulit untuk dianggarkan karena biaya ini bersifat insidental dan tidak memiliki standar tertentu. Ditambah lagi dengan adanya kenaikan gaji para profesional yang mengikuti UMR. d) Pada pusat investasi, kinerja perusahaan sudah cukup baik. Kenaikan dan penurunan ROI dan ROE disebabkan oleh naik-turunnya laba akibat pengaruh volume produksi dan penjualan pupuk terutama pada amoniak. Selain itu, pemisahan diri (spin off) juga berpengaruh cukup besar terutama pada tahun 2010 sehingga aset dan laba yang dihasilkan harus dialihkan

Berdasarkan latar belakang di atas, maka dalam penelitian ini akan dilakukan penelitian tentang “Penerapan akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian biaya pada RSUD KAB BULELENG”

## **METODE**

Jenis penelitian yang digunakan Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif. Dimana dalam penelitian ini akan dijelaskan tentang Akuntansi Pertanggungjawaban yang diusulkan akan disajikan tentang model dari pengendalian biaya yang di usulkan akan disajikan dalam dua bentuk yaitu Penyusunan Anggaran dan Struktur Organisasi. Peneliti akan

menganalisis pada divisi yang terdapat pusat biaya Pertama peneliti akan melakukan analisis pada struktur organisasi perusahaan karena dari struktur organisasi dapat diketahui bagaimana pemisahan tanggung jawab dan wewenang perusahaan sesuai dengan hirarki yang telah ditetapkan perusahaan, sehingga ketika dimintai pertanggung jawaban dapat dituju langsung siapa yang bertanggung jawab atas bagian tersebut. Semua organisasi yang berdiri diwajibkan untuk menerapkan akuntansi pertanggungjawaban sehingga perusahaan dapat berjalan dengan baik dan efisien oleh sebab itu peneliti menganalisis sesuai dengan unsur-unsur akuntansi pertanggungjawaban yang berlaku. Salah satu unsur akuntansi pertanggungjawaban seperti pengkodean dan pemisahan biaya. Peneliti akan melakukan sebuah analisis pada pengkodean dan pemisahan biaya antara terkendali dan tidak terkendali pada perusahaan dengan memberikan masukan berdasarkan teori dan diterapkan sebagai bagian pertimbangan, pembanding atau masukan dalam perusahaan agar lebih terorganisir sehingga dapat diketahui bagaimana pengklasifikasian atas tugas yang dapat menjadi tanggung jawabnya sehingga dapat membantu manajemen dalam mengatur dan menangani biaya yang benar-benar menjadi tanggung jawabnya. pada akhir periode semua hasil dari kegiatan dan tanggung jawab setiap divisi yang ada dapat dilaporkan pada laporan pertanggung jawaban yang terdapat selisih anggaran dan realisasi yang ada sehingga dapat dibuat sebagai penilaian manajemen dari pusat pertanggung jawabannya dan membantu para manajer dalam membuat rencana kedepannya khususnya untuk menciptakan biaya yang lebih efisien.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Hasil**

### **Anggaran Dan Realisasi Biaya Operasional**

Adapun data anggaran dan realisasi biaya operasional BLUD RSUD Buleleng Prov. Bali tahun 2017 adalah sebagai berikut.

**Tabel 1. Anggaran Dan Realisasi Biaya Operasioal BLUD Tahun 2017**

Uraian	Tahun			
	2017			
	Anggaran (Rp)	Realisasi (Rp)	Selisih (Rp)	Persentase
Belanja	103.173.936.607	68.592.446.452	34.581.490.155	66,48%
BiayaJasa Pelayanan	89.355.348.247	65.987.768.702	23.367.579.545	73,85%
Biaya Pegawai	50.835.052.268	48.683.881.415	2.151.170.853	95,77%
Biaya Barang/bahan	52.520.295.979	37.303.887.28	48.789.907.251	7,10%
Biaya peralatan, Mesin	10.172.946.360	1.798.913.750	8.374.032.610	17,68%
Biaya pemeliharaan Gedung, Bangunan	3.241.142.000	607.764.000	2.633.378.000	18,75%
Biaya jaringan	398.500.000	198.000.000	200.500.000	49,69%
Biaya Administrasi Kantor	2.004.324.780	1.758.320.505	246.004.275	12%
Biaya Umum dan administrasi lainnya	7.000.000	4.444.300	2.555.700	63,49%

Sumber: Bagian Keuangan RSUD Kab. Buleleng

Berdasarkan Data Tabel 1 di atas anggaran belanja sebesar Rp 103.173.936.607,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 68.592.446.452,- . Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 34.581.490.155 (66,48%). Anggaran biaya jasa pelayanan sebesar Rp 89.355.348.247,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 65.987.768.702,- Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 23.367.579.545 (73,85%). Anggaran biaya pegawai sebesar Rp 50.835.052.268,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 48.683.881.415,- . Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 2.151.170.853 (95,77%). Anggaran biaya barang/bahansebesar Rp 52.520.295.979,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 37.303.887.28,- Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 48.789.907.251 (7,10%).Anggaran biaya peralatan dan mesin sebesar Rp 10.172.946.360,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 1.798.913.750,- . Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 8.374.032.610 (17,68%). Anggaran Biaya

pemeliharaan Gedung, Bangunansebesar Rp 3.241.142.000,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 607.764.000,- Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 2.633.378.000(18,75%).

Anggaran biaya jaringan sebesar Rp 398.500.000,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 198.000.000,- . Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 200.500.000 (49,69%). Anggaran biaya AdministrasiKantor sebesar Rp 2.004.324.780,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 1.758.320.505,- Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 246.004.275(12%).Anggaran Biaya Umum dan administrasi lainnyasebesar Rp 7.000.000,- sedangkan realisasinya sebesar Rp 4.444.300,- . Selisih antara anggaran dan realisasinya sebesar Rp 2.555.700 (63,49%).

#### Anggaran

Berdasarkan hasil wawancara yang dilakukan peneliti dengan kasubag akuntansi RSUD Kabupaten Buleleng, menyatakan bahwa penyusunan anggaran

disusun oleh setiap bagian dari fungsi-fungsi yang terkait dalam rumah sakit untuk melaksanakan program kerja sesuai dengan kondisi dan kebutuhan rumah sakit. Anggaran disusun berdasarkan nilai historis atau data masa lalu. Anggaran yang telah ada dapat disesuaikan dengan situasi dan kondisi rumah sakit yang mungkin berubah. Anggaran RSUD Buleleng direncanakan berdasarkan bagian-bagian dari rumah sakit. Setelah anggaran biaya rumah sakit disusun, anggaran tersebut diajukan ke tingkat yang lebih atas dilaporkan ke BPKAD Provinsi kemudian dilanjutkan ke DPRD Provinsi untuk diadakan rapat paripurna tentang anggaran yang akan disetujui, hasil rapat DPRD Provinsi ini kembali diserahkan ke BPKAD Provinsi dan selanjutnya anggaran yang telah disetujui dari BPKAD Provinsi dikembalikan lagi ke rumah sakit. Proses penyusunan anggaran pada dasarnya mengacu pada rencana kegiatan anggaran rumah sakit selama 1 tahun dengan mempertimbangkan anggaran dan realisasi tahun sebelumnya.

### **Biaya Terkendali dan Tidak Terkendali**

Mengingat dalam akuntansi pertanggungjawaban dan pengendalian biaya mengharuskan pembebanan biaya atas biaya-biaya yang dapat dikendalikan, pengklasifikasian biaya-biaya yang dapat dikendalikan, maka pengklasifikasian biaya terkendali dan biaya tidak terkendali harus ada pada sistem akuntansi pertanggungjawaban. Berdasarkan hasil wawancara yang dilakukan peneliti dengan staf bagian Keuangan RSUD Buleleng, yaitu Ibu Luh Sutraeni, menyatakan bahwa dalam kegiatan operasionalnya, RSUD Kabupaten Buleleng melakukan pemisahan Biaya Terkendali dan Tidak terkendali.

Biaya terkendali merupakan biaya yang jumlahnya selalu sama dan cenderung tidak berubah serta dapat dikendalikan secara langsung. Sedangkan biaya tidak terkendali adalah biaya yang cenderung berubah dan tidak tetap sulit untuk dikendalikan karena dipengaruhi oleh harga pasar.

### **Klasifikasi Kode Rekening**

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, dapat dikatakan bahwa RSUD Kabupaten Buleleng, Bali telah melakukan

pengklasifikasian kode rekening. Pada setiap penggolongan dirinci lagi untuk keperluan analisa dan pengawasan, serta dibuatkan rekening sub golongan yang lebih detail.

### **Sistem Pelaporan Biaya**

Berdasarkan hasil wawancara yang dilakukan peneliti dengan kasubag akuntansi RSUD Kabupaten Buleleng, Bali, sistem pelaporan biaya dilakukan dengan mencatat setiap pengeluaran yang dilakukan dan dibuatkan laporan pertanggungjawaban setiap bulan untuk kemudian diolah pada bagian keuangan yang akan menghasilkan laporan triwulan dan kemudian dilaporkan ke direktur sebagai bukti transaksi pelaksanaan kegiatan. Pada rumah sakit, laporan pertanggungjawaban selalu diposting/dilaporkan ke BPKAD. Umumnya terdapat dua macam anggaran yaitu anggaran BLUD dan anggaran APBD. Apabila anggaran kegiatan pada rumah sakit memiliki sisa, untuk anggaran APBD harus dikembalikan sedangkan anggaran BLUD dapat disetor ke kas daerah ataupun tidak disetorkan untuk dikelola kembali pada tahun berikutnya. Apabila rumah sakit kekurangan anggaran maka rumah sakit dapat mengajukan perubahan anggaran kegiatan dan melaporkan ke BPKAD, biasanya dana yang diperoleh rumah sakit untuk menutupi kekurangannya berasal dari dana talangan pemerintah, dana sisa anggaran tahun sebelumnya ataupun dana dari pihak ketiga.

### **Pembahasan**

#### **Selisih Anggaran dan Realisasi Biaya Operasional**

Pada laporan pertanggungjawaban, anggaran dengan realisasi biaya operasional RSUD Kabupaten Buleleng tahun 2017 menunjukkan selisih favourable (menguntungkan). Adapun uraian dan penjelasan biaya tersebut yaitu:

#### **1. Biaya Pegawai**

Biaya pegawai terdiri atas: 1) Honor Dokter Jaga, 2) Honor Supervisor Keperawatan, 3) Honor Kontrak BLUD, 4) Honor Tim Pengendali Penunjang Pelayanan & ketertiban keamanan, 5) Honor Tenaga Kontrak BLUD (Tenaga Nurse), 6) Honor

Tenaga Kontrak BLUD (Tenaga Farmasi).

#### 7) Honorarium Kerohanian.

Biaya pegawai yang semula direncanakan pada anggaran sebesar Rp.50.835.052.268, realisasinya mencapai Rp. 48.683.881.415, dan selisih sebesar Rp. 2.151.170.853, dengan persentase 95,77%. Anggaran dan realisasi biaya pegawai mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Hal ini terjadi karena biaya honorium merupakan biaya yang terkendali bagi rumah sakit, cenderung tetap, tidak berubah dan dapat dikendalikan.

#### 2. Biaya Jasa Pelayanan

Biaya jasa pelayanan semula direncanakan pada anggaran sebesar Rp 89.355.348.247, realisasinya mencapai Rp. 65.987.768.702, dan selisih sebesar Rp. 23.367.579.545, dengan persentase 73,85%. Anggaran dan realisasi biaya jasa pelayanan mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Hal ini terjadi karena biaya jasa pelayanan merupakan biaya yang terkendali bagi rumah sakit, cenderung tetap, tidak berubah dan dapat dikendalikan.

#### 3. Biaya Barang/Bahan

Biaya bahan terdiri atas: 1) Biaya Bahan Farmasi/Obat, 2) Biaya Bahan Habis Pakai medis, 3) Biaya Bahan Habis Pakai Non Medis, 4) Biaya Bahan dan Alat Laboratorium, 4) Biaya Bahan Radiologi, 5) Biaya Bahan Pakai Habis Poli Gigi dan Mulut, 6) Biaya Bahan Pakai Habis Akupuntur dan Fisioterapi, 7) Biaya Oksigen, 8) Biaya Bahan Makan Pasien, 9) Biaya Bahan Habis Pakai CSSD, 10) Biaya Bahan Habis Pakai labu darah dan Screnning, 11) Biaya Bahan Orthopedi, 12) Biaya Bahan Hemodealisa, 13) Biaya Bahan Patologi Anatomi, 14) Biaya Bahan/Obat Kemoterapi  
Biaya bahan yang semula direncanakan pada anggaran sebesar Rp. 52.520.295.979, realisasinya mencapai Rp. 37.303.887.28, dan selisih sebesar Rp. 48.789.907.251, dengan persentase 7,10%. Anggaran dan realisasi biaya bahan mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Walaupun merupakan biaya yang tidak terkendali bagi rumah sakit, namun rumah sakit telah mampu memperkirakan berapa biaya yang harus dianggarkan untuk pengadaan biaya

bahan. Biaya bahan sekarang sudah memakai sistem Elektronik katalog (online) di mana harga jual untuk bahan kesehatan seperti obat dan alkes dapat dipantau, jadi mempermudah dalam menentukan anggaran yang harus disediakan untuk pengadaan.

#### 4. Biaya Pemeliharaan Peralatan Dan Mesin

Biaya pemeliharaan peralatan dan mesin terdiri atas: 1) Biaya pemeliharaan Alkes, 2) Biaya Kalibrasi Alat, 3) Biaya Pemeliharaan Alat Kantor Dan Rumah Tangga, 4) Biaya Pemeliharaan AC, 5) Biaya Uji Kesesuaian Alat Raiologi, 6) Biaya Izin Operasional Alat Radiologi  
Biaya pemeliharaan peralatan dan mesin semula direncanakan pada anggaran sebesar Rp. 10.172.946.360, realisasinya mencapai Rp.1.798.913.750, dan selisih sebesar Rp. 8.374.032.610, dengan persentase 17,68%. Anggaran dan realisasi biaya pemeliharaan peralatan dan mesin mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Biaya pemeliharaan peralatan dan mesin merupakan biaya yang cenderung stabil setiap tahun sehingga dalam perencanaan anggaran digunakan data historis untuk memperkirakan biaya yang harus dianggarkan.

#### 5. Biaya Pemeliharaan Gedung, Bangunan

Biaya pemeliharaan Gedung, Bangunan terdiri atas: 2) Biaya Pemeliharaan rutin/berkala gedung kantor. Biaya pemeliharaan yang semula direncanakan pada anggaran sebesar Rp 3.241.142.000. realisasinya mencapai Rp 607.764.000, dan selisih sebesar Rp. 2.633.378.000, dengan presentase 18,75%. Anggaran dan realisasi biaya pemeliharaan peralatan dan mesin mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Biaya pemeliharaan terdiri dari Biaya Pemeliharaan Jalan, Instalasi dan Jaringan, Biaya Pemeliharaan rutin/berkala gedung kantor. merupakan biaya yang cenderung stabil setiap tahun sehingga dalam perencanaan anggaran digunakan data historis untuk memperkirakan biaya yang harus dianggarkan.

#### 6. Biaya jaringan

Biaya Jaringan terdiri atas Pemeliharaan Jalan, Instalasi dan Jaringan semula di anggarkan Rp 398.500.000, realisasinya

sebesar Rp 198.000.000,- dan selisih sebesar Rp 246.004.275, dengan presentase 12%. Anggaran dan realisasi biaya Administrasi kantor mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Walaupun biaya administrasi kantor termaksud biaya tidak terkendali karena dipengaruhi harga dipasaran namun rumah sakit telah mampu memperkirakan berapa biaya yang harus dianggarkan dalam perencanaan, rumah sakit menunjuk pejabat pelaksana tugas kegiatan (PPTK) untuk melakukan pengawasan, pendataan, pengadaan barang administrasi kantor.

### **7. Biaya Administrasi Kantor**

Biaya administrasi kantor terdiri atas: 1) Biaya ATK, 2) Biaya Pengiriman, benda pos dll, 3) Biaya Cetak dan Penggandaan, 4) Biaya Makanan dan Minuman Kantor, 5) Biaya makanan dan Minuman Petugas pelayanan. Biaya administrasi kantor yang semula direncanakan pada anggaran sebesar Rp 2.004.324.780, realisasinya mencapai Rp 1.758.320.505, dan selisih sebesar Rp 246.004.275, dengan presentase 12%. Anggaran dan realisasi biaya Administrasi kantor mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Walaupun biaya administrasi kantor termaksud biaya tidak terkendali karena dipengaruhi harga dipasaran namun rumah sakit telah mampu memperkirakan berapa biaya yang harus dianggarkan dalam perencanaan, rumah sakit menunjuk pejabat pelaksana tugas kegiatan (PPTK) untuk melakukan pengawasan, pendataan, pengadaan barang administrasi kantor.

### **8. Biaya Umum Dan Administrasi Lainnya**

Biaya umum dan administrasi terdiri atas: 1) Biaya Perjalanan Dinas, 2) Pengembangan SDM, 3) Biaya Pendampingan Pemutahiran Dokumen BLUD. Biaya umum dan administrasi yang semula direncanakan pada anggaran sebesar Rp 7.000.000. realisasinya mencapai Rp 4.444.300, dan selisih sebesar Rp. 2.555.700, dengan presentase 63,49%. Anggaran dan realisasi biaya umum dan administrasi lainnya mengalami selisih yang favourable (menguntungkan). Biaya umum dan administrasi lainnya merupakan biaya yang cenderung stabil setiap tahun sehingga

dalam perencanaan anggaran digunakan data historis untuk memperkirakan biaya yang harus dianggarkan.

Pada umumnya biaya akan dikatakan favourable (menguntungkan) apabila realisasi tidak melebihi anggaran yang direncanakan dan dikatakan Unfavourable (merugikan) apabila realisasi lebih besar dari pada anggaran yang direncanakan. Untuk melihat terjadinya selisih anggaran biaya operasional rumah sakit dilakukan dengan cara mengurangi anggaran dengan realisasinya. Untuk melihat persentase selisih dilakukan dengan cara membagi selisih dengan anggaran, hasil pembagian dikalikan 100%. Dalam penelitian ini laporan realisasi anggaran BLUD dan laporan pertanggungjawaban digunakan sebagai informasi akuntansi pertanggungjawaban. Dengan menganalisis anggaran tersebut dapat diketahui efisiensi dan peranan dari pengendalian biaya yang dilakukan RSUD Kabupaten Buleleng, Bali. Dari analisis laporan pertanggungjawaban dengan membandingkan anggaran dan realisasi biaya operasional BLUD RSUD Bahteramas Prov. Sultra tahun 2016 secara keseluruhan menunjukkan selisih favourable (menguntungkan). Hal ini dikarenakan rumah sakit telah memisahkan biaya terkendali dan tidak terkendali dalam operasionalnya. dalam pengadaan barang dan jasa rumah sakit telah menunjuk pejabat pelaksana teknis kegiatan (PPTK) untuk mengawasi, mendata dan melakukan pengadaan barang dan jasa. PPTK merupakan pegawai RSUD Kabupaten Buleleng berstatus pegawai negeri sipil (PNS) dengan tugas khusus. PPTK dipilih melalui seleksi dan memiliki sertifikat pengadaan barang dan jasa. Dalam pengadaan barang rumah sakit, pembelian dilakukan dengan melihat Elektronik katalog (online) sehingga mempermudah rumah sakit dalam melakukan perencanaan dan pengawasan harga barang yang akan dibeli.

Anggaran kegiatan pengadaan barang dan jasa yang akan dilakukan rumah sakit apabila jumlah anggarannya dibawah Rp.200.000.000 maka akan dikelola oleh PPTK rumah sakit namun jika diatas Rp.200.000.000 maka diserahkan LPSE untuk dilakukan lelang.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

### **Simpulan**

Berdasarkan hasil analisis yang dilakukan dengan menggunakan analisis deskriptif dapat ditarik kesimpulan bahwa RSUD Kabupaten Buleleng, Bali sudah menerapkan akuntansi pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian biaya dengan baik dan sesuai dengan aturan. Terdapat struktur organisasi yang jelas menerapkan wewenang dan tanggungjawab tiap tingkatan manajemen, proses penyusunan anggaran mengacu pada rencana kegiatan rumah sakit selama satu tahun, adanya pemisahan biaya terkendali dan tidak terkendali, adanya klasifikasi kode rekening, serta sistem pelaporan biaya sebagai syarat penerapan akuntansi pertanggungjawaban. Namun pada sistem pelaporan, format laporan pertanggungjawaban rumah sakit berbeda dengan teori. Hal ini disebabkan karena rumah sakit merupakan jenis BLUD di mana dalam pelaporan selalu diposting dalam aplikasi sehingga format laporan pertanggungjawaban harus sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan pemerintah. Fokus Penelitian ini adalah pada penerapan akuntansi pertanggungjawaban pusat biaya rumah sakit. Pengendalian biaya RSUD Kabupaten Buleleng dilakukan dengan cara membandingkan anggaran dengan realisasi biaya operasional rumah sakit yang menghasilkan selisih. Secara keseluruhan selisih yang terjadi antara anggaran dan realisasi biaya operasional menunjukkan selisih favourable (menguntungkan).

### **Saran**

Berdasarkan hasil pembahasan dan kesimpulan diatas, adapun saran yang dikemukakan yaitu:

1. Untuk pihak manajemen rumah sakit dalam menyusun laporan pertanggungjawaban sebaiknya melengkapi format laporan pertanggungjawaban sesuai teori. RSUD Kabupaten Buleleng perlu mengidentifikasi jenis biaya, menjelaskan penyimpangan biaya setiap bulannya dan menjelaskan penyimpangan biaya sampai dengan bulan berjalan pada laporan pertanggungjawaban, agar apabila terjadi penyimpangan manajemen dapat langsung

mengetahui siapa yang bertanggungjawab atas penggunaan biaya-biaya tersebut.

2. Untuk penelitian selanjutnya disarankan untuk melakukan penelitian analisis akuntansi pertanggungjawaban pada RSUD Kabupaten Buleleng dengan menganalisis dari segi pendapatan kemungkinan terjadinya defisit disebabkan karena terdapat masalah pada pendapatan BLUD maupun dengan mempergunakan pendekatan yang berbeda yaitu pendekatan kuantitatif, misalnya.

## **DAFTAR RUJUKAN**

- Arman. F. Azwar, V. 2013. Dasar-Dasar Manajemen Keuangan Rumah Sakit. Gosyen Publishing, Yogyakarta.
- Adharawati, A. 2010. Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Anggaran sebagai Alat Pengendalian Biaya (Studi Kasus pada PT. Pelni Kantor Cabang Makassar). [www.google.com](http://www.google.com)
- Aliu, S. 2013. Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban sebagai alat Pengendalian Biaya Produksi dan Penilaian Kinerja. [www.goog1e.com](http://www.goog1e.com)
- Ayuningtyas, S. 2006. Efisiensi dan Keefektivan Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban sebagai Alat Pengendalian dan Evaluasi Kinerja Manajemen. [www.google.com](http://www.google.com)
- Ayuningtyas, S. 2006. (Efisiensi dan Keefektivan Penerapan Akuntansi Bandung) dengan Efektivitas Pengendalian Biaya (Survei pada Perusahaan Bengkel di Manajemen. [www.google.com](http://www.google.com)
- Bidang Hardinal, 2013. Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Pengendalian Biaya. Skripsi. Universitas Hasanuddin. Makasar
- Freddy. 2009. Strategi Promosi yang Kreatif dan Analisis Kasus Integrated Marketing Communication. Jakarta: PT. GmmmediaPustakaUtama
- Hernawati. 2014. Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Pengendalian Biaya (Studi Pada PLN Pembangkitan Kendari).Skripsi. Universitas Haluoleo
- Juanita. 2002. Jaring Perlindungan Sosial Bidang Kesehatan sebagai Salah Satu Upaya Peningkatan Derajat Kesehatan

- Masyarakat. FKM Universitas Sumatera Utara, Medan.
- Nurlinda. 2016. Pengaruh Akuntansi Pertanggungjawaban Terhadap Pengendalian Biaya. Skripsi. Univesritas Haluoleo. Kendari.
- Putri, D. 2005. Hubungan Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban
- Sekaran, U. 2006. Metode Penelitian untuk Bisnis. Jakarta: Salemba Empat.
- Supriono R.A., dan Mulyadi, 2001. Akuntansi Manajemen 2 : Struktur Pengendalian Manajemen, Edisi Kesatu, BPFE UGM, Yogyakarta.
- Sriwidodo, Untung, 2010. Informasi Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Penilaian Kinerja Manajer, Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi, Vol. 8, No. 1, Hal 18-24 (Tasikmalaya). [www.google.com](http://www.google.com)
- Trisnawati, S. 2006. Hubungan Antam Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban
- Van Home, Jams C , dan Wachewicz, M. 2015. Prinsip-Prinsip Manajemen Keuangan Edisi 12. Yogyakarta : Salemba Empat.