

AKUNTANSI KEPERILAKUAN BERBASIS NILAI-NILAI EKONOMI UNTUK MENINGKATKAN KINERJA RUMAH SAKIT.

Anna Marina
Universitas Muhammadiyah Surabaya
anna@yahoo.com

Abstract

The purpose of this paper is to determine the role of behavioral accounting based on economic values in improving the performance of hospitals. As a business entity, the hospital is required to continue to expand its commercial customers as well as social needs. It required the support of accounting systems that can be accommodate the changing needs of patients, technology, and human behavior that moves dynamically. Many behavioral theories are available to be used to adjust the design of accounting systems specific hospital. Content Theories such as Maslow's Hierarchy of Needs, Herzberg's Two Factor Theory, Alderfer's ERG Theory as well. Process theory being that can be used is the theory of motivation proposed by Vroom and Porter and Lawler, while the Contemporary Theories of Equity Theory and Attribution Theory. Expected with the use of behavioral theory that according to hospital characteristics can be generated accounting system that can drive sustainable performance by continuous improvement.

Key-words: *behavioral accounting, accounting systems, hospitals, performance.*

Pendahuluan

Rumah sakit sebagai suatu entitas bisnis tidak lepas dari dukungan sistem akuntansi yang memadai dalam pengelolaan keuangan dan administrasinya. Di dalam sistem akuntansi terdapat elaborasi prosedur, form, dan sumber daya manusia. Keefektifan rumah sakit dalam mencapai tujuannya ditentukan oleh sumber daya manusia yang senantiasa bergerak dinamis (Ikhsan dan Ishak, 2005). Oleh karena itu persentuhan sistem akuntansi dengan manusia tidak dapat dihindarkan, sehingga muncullah Akuntansi Keperilakuan (*behavioral accounting*) yang merupakan cabang akuntansi yang mempelajari hubungan antara perilaku manusia dengan sistem akuntansi (Siegel, G. et al. 1989). Istilah sistem akuntansi dalam arti yang luas yang meliputi seluruh desain alat pengendalian manajemen yang meliputi sistem pengendalian, desain organisasi, desain akuntansi pertanggungjawaban, sistem penganggaran, desain pengumpulan biaya, desain penilaian kinerja serta pelaporan keuangan.

Dalam mencapai kinerja yang berkesinambungan (*continuous improvement*) rumah sakit dituntut untuk menyeimbangkan kinerja keuangan dan sosialnya. Dengan demikian manajemen rumah sakit akan semakin kompleks dan makin lama makin diperlukan peningkatan pengelolaan rumah sakit secara profesional.

Pengelola rumah sakit, walaupun tidak berhubungan langsung dengan pelayanan terhadap pasien, perlu memiliki wawasan yang luas dan menyeluruh (holistik) dalam mengelola rumah sakit agar dapat tetap memenuhi kebutuhan pasien dan masyarakat yang dinamis. Wawasan yang luas dan tantangan untuk tetap dapat mengikuti perkembangan zaman yang selalu berubah, paling mudah diperoleh dengan menggunakan pemikiran dan pendekatan sistem (Soejitno, Alkatiri dan Ibrahim, 2002).

AKUNTANSI KEPERILAKUAN

Sejak C. Argyris menerbitkan penelitiannya tahun 1952, dimulailah pemikiran untuk menghubungkan desain sistem pengendalian manajemen suatu organisasi dengan perilaku manusia. Sejak saat itu desain sistem lebih bersifat deskriptif yang diharapkan lebih bisa menggambarkan kondisi riil yang dihadapi pelaku-pelaku organisasi. Dari penelitian Argyris yang berjudul "*The Impact of Budget on People*" sebuah studi yang disponsori oleh *the Controllershship Foundation Cornell University School of Business and Public Administration*, mulailah tumbuh kesadaran untuk mengintegrasikan ilmu akuntansi dan ilmu-ilmu keperilakuan terutama ilmu psikologi dalam ranah akuntansi.

Penelitian Argyris tersebut menguji peranan informasi akuntansi (*reliance on accounting performance measures* (RAPM) sebagai alat untuk menilai kinerja manajer. Penelitian Argyris tersebut timbul untuk mencari jawaban adanya dugaan bahwa informasi akuntansi yang dipergunakan suatu perusahaan mempunyai pengaruh negatif pada karyawannya. Kesimpulan penelitiannya menyebutkan bahwa RAPM tersebut memang menimbulkan dampak negatif yang menyebabkan timbulnya (*dysfunctional behavior*) seperti ketegangan, dendam, curiga, kurang percaya diri, dan khawatir.

Selama 20 tahun, hasil penelitian Argyris tidak direspons peneliti lain. Baru pada 1972, Hopwood membuka kembali topik tersebut dengan mengajukan sebuah pertanyaan "apakah tingkah laku negatif para manajer merupakan konsekuensi penggunaan informasi akuntansi dalam penilaian kinerja atau paling tidak akibat ketidak sempurnaan sistem akuntansi atau hal tersebut tergantung pada cara yang tepat informasi akuntansi tersebut dipergunakan?". Secara lebih spesifik, penelitiannya menguji pengaruh tipe penilaian kinerja (yang meliputi: *Budget Constrained Style*, *Profit Conscious Style* dan *Non-accounting Style*) terhadap ketegangan kerja (*job related tension*), *cost tension*, persepsi karyawan pada keadilan penilaian kinerja serta karyawan pada penyeliannya. Penelitian Hopwood ini sangat monumental dan mendapat banyak perhatian dari peneliti lainnya dan hingga saat ini berbagai variabel penelitian yang dipergunakan dalam penelitian tersebut banyak digunakan oleh peneliti lain.

Tahun 1978 penelitian Hopwood diulang oleh Otley, yang menemukan hasil yang berbeda. Pertama; dia tidak dapat membuktikan penemuan Hopwood (1972) bahwa ketegangan bawahan akan semakin meningkat di bawah *Budget Constrained Style*, Kedua; bahwa kinerja manajer lebih baik dibawah *Budget Constrained Style*, hal ini bertentangan dengan penemuan Hopwood. Adanya temuan yang bertolak

belakang tersebut mengundang banyak peneliti untuk menyelidikinya hingga kemudian dipergunakanlah teori kemungkinan (*contingency theory*) dalam ranah akuntansi.

Secara lebih terinci ruang lingkup akuntansi keperilakuan meliputi: 1) mempelajari pengaruh antara perilaku manusia terhadap desain, konstruksi, dan penggunaan sistem akuntansi yang diterapkan dalam perusahaan, yang berarti bagaimana sikap dan gaya kepemimpinan manajemen mempengaruhi sifat pengendalian akuntansi dan desain organisasi; 2) mempelajari pengaruh sistem akuntansi terhadap perilaku manusia dalam hal motivasi, produktivitas, pengambilan keputusan, kepuasan kerja dan kerja sama; 3) metode untuk memprediksi perilaku manusia dan strategi untuk mengubahnya.

Sebagai bagian dari ilmu keperilakuan (*behavioral science*), teori-teori akuntansi keperilakuan dikembangkan dari penelitian empiris atas perilaku manusia di organisasi. Dengan demikian, peranan penelitian dalam pengembangan ilmu itu sendiri sudah tidak diragukan lagi. Ruang lingkup penelitian di bidang akuntansi keperilakuan sangat luas sekali, tidak hanya meliputi bidang akuntansi manajemen saja, tetapi juga menyangkut penelitian dalam bidang etika, auditing (pemeriksaan akuntan), sistem informasi akuntansi bahkan juga akuntansi keuangan.

Menutup kelemahan *universalistic approach* yang dilakukan oleh Argyris (1952), Hopwood (1972) dan Otley (1978), Kren dan Liao (1988) menggunakan *contingensi approach*. Secara umum teori ini menyatakan bahwa perancangan dan penggunaan desain sistem pengendalian manajemen tergantung karakteristik organisasi dan kondisi lingkungan dimana sistem tersebut akan diterapkan (Fisher, 1995). Teori ini merespon pendekatan *universalistic* yang menyatakan bahwa suatu sistem pengendalian bisa diterapkan dalam karakteristik perusahaan apapun dan kondisi lingkungan di mana saja. Pendekatan *universalistic* tersebut mendasarkan pada *scientific management theory*. Berbagai penelitian yang menggunakan pendekatan kontinjensi dilakukan, dengan tujuan mengidentifikasi berbagai variabel kontinjensi yang mempengaruhi perancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen.

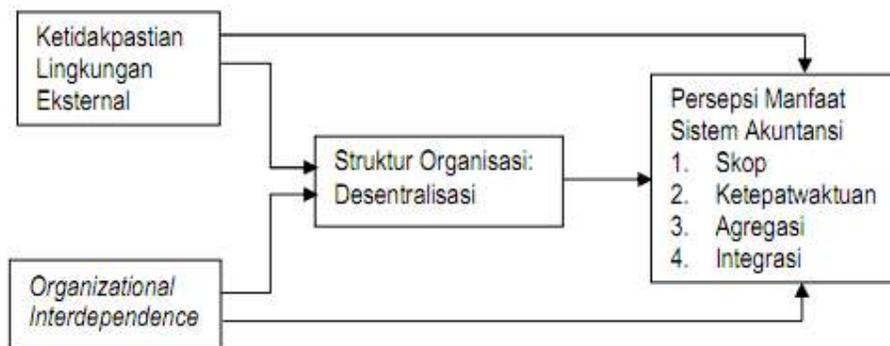
Pendekatan kontinjensi bisa dibagi dalam lima tingkat (Fisher 1995). Tingkat pertama, adalah desain yang menghubungkan satu variabel kontinjensi dengan satu variabel sistem pengendalian. Tingkat kedua, adalah desain yang menguji interaksi (pengaruh bersama) antara satu variabel kontinjensi dan satu variabel sistem pengendalian terhadap variabel dependen tertentu (variabel konsekuensi) seperti misalnya kinerja atau kepuasan kerja. Tingkat ketiga, adalah desain yang menguji interaksi antara satu variabel kontinjensi dengan lebih dari satu desain pengendalian manajemen terhadap variabel konsekuensi. Tingkat keempat, adalah desain yang memasukkan berbagai variabel kontinjensi untuk menentukan desain pengendalian yang optimal.

Penelitian yang tergolong awal menggunakan teori kontinjensi adalah Bruns dan Waterhouse (1975) yang menemukan bahwa pengendalian melalui anggaran tergantung pada bermacam-macam aspek seperti tingkat desentralisasi dan

sentralisasi dan sampai sejauh mana kegiatan-kegiatan yang ada terstruktur. Merchant (1981) menemukan bahwa terdapat hubungan kontinjensi antar aspek-aspek perusahaan (ukuran perusahaan, jenis produk dan desain organisasi) dengan penggunaan informasi akuntansi. Contoh penelitian lain yang menggunakan pendekatan kontinjensi misalnya Gordon dan Narayanan 1983; Chenhal dan Moris 1986; Hirst 1987.

Gordon dan Narayanan (1983) meneliti pengaruh lingkungan dan struktur organisasi dengan sistem akuntansi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem informasi akuntansi dan struktur organisasi yang diterapkan perusahaan dipengaruhi oleh kondisi lingkungan.

Penelitian Chenhal dan Moris (1986) meneliti hubungan antara variabel kontinjensi ketidakpastian lingkungan serta ketergantungan organisasi terhadap hubungan antara struktur organisasi dan persepsi atas manfaat sistem akuntansi. Adapun model penelitian Chenhal dan Moris tersebut bisa digambarkan pada diagram di bawah ini.



Akuntansi keperilakuan di bidang akuntansi manajemen didominasi oleh dua landasan konseptual yaitu teori keperilakuan khususnya perilaku organisasi serta teori agensi (*agency theory*) yang mendasarkan pada ilmu ekonomi (Shield dan Young, 1993 serta Kren, 1997). Sejak tahun 1970an, banyak penelitian mengangkat isu tentang aspek-aspek motivasional dalam desain akuntansi manajemen. Teori perilaku organisasi yang banyak dipergunakan dalam desain penelitian adalah teori motivasi-kerja (*work motivation*) dengan berbagai pendukungnya. Menurut Luthans. F. (1998) secara garis besar ada 3 (tiga) golongan besar teori motivasi kerja yaitu 1) *Content Theories*, yang menjelaskan apa motivasi seseorang dalam bekerja; 2) *Process Theories (Expectancy Theories)*, yang lebih memfokuskan pada faktor-faktor yang mempengaruhi proses kognitif seseorang untuk bekerja serta 3) *Contemporary Theory*.

Yang bisa digolongkan dalam *Content Theories* adalah: *Maslow's Hierarchy of Need*; *Herzberg's Two Factor Theory* serta *Alderfer's ERG Theory*. *Process theory* adalah teori motivasi yang dikemukakan oleh Vroom serta Porter dan Lawler, sedangkan *Contemporary Theories* terdiri dari *Equity Theory* dan *Attribution Theory*.

Menurut Kren (1997), dari berbagai teori motivasi tersebut, teori motivasi kerja yang paling banyak dipergunakan dalam akuntansi keperilakuan adalah *Expectancy Theories* dan *Attribution Theories*. Selain itu adalah *Goal Theory* yang dikemukakan oleh Edwin A. Locke (Murray, 1990).

NILAI-NILAI EKONOMI

Nilai secara mendasar dinyatakan sebagai suatu modus perilaku atau keadaan akhir dari eksistensi yang khas dan lebih disukai secara pribadi atau sosial dibandingkan dengan suatu modus perilaku atau keadaan akhir yang berlawanan (Ikhsan dan Ishak, 2005). Dalam mempelajari perilaku dalam organisasi, nilai dinyatakan penting karena nilai meletakkan dasar untuk memahami sikap serta motivasi dan karena nilai mempengaruhi sikap seseorang saat memasuki organisasi dengan gagasan yang dikonsepsikan sebelumnya mengenai apa yang seharusnya dan apa yang tidak seharusnya.

Permasalahan profesi akuntansi sekarang ini banyak dipengaruhi masalah kemerosotan standar etika dan krisis kepercayaan. Krisis kepercayaan ini seharusnya menjadi pelajaran bagi para akuntan untuk lebih berbenah diri, memperkuat kedisiplinan mengatur dirinya dengan benar, serta menjalin hubungan yang lebih baik dengan para klien atau masyarakat luas. Misal: skandal Enron yang mengakibatkan bubarnya Arthur Anderson, serta skandal Worldcom, Merck, dan Xerox, profesi akuntan menjadi dipertanyakan. Cara yang lebih baik dan ideal dalam mengatasi dilema ini adalah dengan mempertimbangkan kecukupan dari kesempatan yang ada selanjutnya memberikan reaksi terhadap apa yang menjadi kekhawatiran di dalamnya.

Nilai-nilai Ekonomi adalah nilai-nilai yang dianut oleh masyarakat dalam rangka mendistribusikan sumber daya yang terbatas untuk memperoleh barang atau jasa yang dibutuhkan. Nilai-nilai ekonomi dipengaruhi oleh aliran dan teori ekonomi yang diterapkan dalam suatu kelompok atau organisasi. Negara-negara Barat yang menganut aliran dan teori kapitalisme yang berbasis pemikiran Adam Smith seperti yang tertulis dalam bukunya yang berjudul *The Wealth of Nations* yang terbit di Inggris tahun 1776 akan sangat mengedepankan kebebasan alamiah dan keyakinan akan adanya *invisible hand* dalam menjalankan kegiatan ekonominya. Penganut aliran kapitalisme akan menghilangkan hambatan dalam perdagangan, penggunaan tenaga kerja untuk meningkatkan kemakmuran universal dengan jalan menurunkan harga, upah yang lebih tinggi, dan produk yang lebih baik sehingga lebih banyak yang bisa dikonsumsi (Skousen, 2006: 23). Jadi nilai-nilai ekonomi yang diusung oleh aliran kapitalisme adalah: kemakmuran universal melalui harga jual produk rendah, upah tinggi, mutu produk tinggi sehingga konsumsi berjalan terus menerus.

Berbeda dengan Adam Smith, Karl Marx mengambil posisi yang berseberangan. Dalam buku monumentalnya yang berjudul *Das Capital* yang diterbitkan di Inggris tahun 1867, Karl Marx mendesakkan nilai-nilai ekonomi yang bertumpu pada tenaga kerja yang bekerja, sehingga pencipta utama dari nilai tambah suatu kegiatan ekonomi adalah tenaga kerja bukan uang, bukan pemilik tanah, dan bukan mesin (teknologi). Oleh karena itu Marx berpendapat bahwa

bagian terbesar dari nilai penjualan barang itu harus diperuntukkan kepada tenaga kerja sisanya akan dianggap sebagai nilai surplus atau tingkat eksploitasi. Bila suatu barang dijual dengan harga Rp 100,00 dengan membayar upah tenaga kerja Rp 70,00 maka surplus atau tingkat eksploitasinya adalah $(100-70)*100\%= 30\%$ (Skousen, 2006: 185). Semakin rendah upah semakin tinggi tingkat eksploitasinya. Pemikiran Marx dalam *Das Capital* itu didahului oleh buku sebelumnya yang diterbitkan di Jerman tahun 1948 yang berjudul *The Communist Manifesto* yang memasukkan 10 program sentralisasi ekonomi ke tangan negara diantaranya adalah: kewajiban yang setara bagi semua untuk bekerja (Skousen, 2006: 189). Jadi dalam tataran ekonomi mikro, nilai-nilai ekonomi yang diusung oleh Karl Marx adalah: bekerja dan mengurangi tingkat eksploitasi pekerja. Sehingga nilai-nilai ekonomi yang diperjuangkan oleh aliran sosialis-komunis adalah: kemakmuran universal melalui bekerja secara maksimal sehingga terdapat peningkatan upah/gaji karyawan, penghilangan hak properti dan penghapusan sewa, dan meniadakan bunga.

Samuelson (1980: 2) mendefinisikan ekonomi sebagai berikut: *Economic is the study of how people and society end up choosing, with or without the use of money, to employ scarce productive resources that could have alternative uses – to produce various commodities and distribute them for consumption, now or in the future, among various persons and groups in society.* Hal ini berarti bahwa ilmu ekonomi merupakan studi tentang perilaku orang dan masyarakat dalam memilih dan menggunakan sumberdaya yang langka dan yang memiliki beberapa alternatif penggunaan dalam rangka memproduksi berbagai komoditi untuk kemudian menyalurkannya untuk dikonsumsi baik saat ini maupun di masa depan kepada berbagai individu dan kelompok yang ada dalam suatu masyarakat.

Senada dengan definisi yang dikemukakan Samuelson yaitu batasan yang dianggap paling modern juga dikemukakan oleh Robbins (1952: 16) mendefinisikan sebagai: *Economics is the science which studies human behaviour as a relationship between ends and scarce means which have alternative uses.* Batasan diatas mengandung konsep *ends*, *scarce means* dan *alternative uses*, jadi jelas bahwa permasalahan ekonomi timbul karena adanya kebutuhan yang jumlahnya tak terbatas sedangkan alat-alat pemuas kebutuhan adanya terbatas.

Dua definisi ilmu ekonomi konvensional tersebut mewujudkan apa yang disebut dengan mahluk ekonomi rasional (*rational economic man*). Dari definisi itu menunjukkan bahwa motivasi yang ditimbulkan hanya akan mendorong seseorang untuk memenuhi kepentingan dirinya sendiri (*self interest*), tanpa memperhatikan orang lain. Dia akan berusaha memaksimumkan kekayaan dan konsumsinya dengan berbagai cara (*utilitarianisme*). Keinginan-keinginan lain yang membawa manusia saling bekerjasama, menyayangi, persaudaraan, altrurisme yaitu berjuang untuk kebahagiaan orang lain tanpa memperhatikan kepentingannya sendiri, dikesampingkan. Hal itu merupakan eksek dari aliran ekonomi sekuler.

Menurut Chapra, (2001:20), akibatnya timbul jebakan ilmu ekonomi sekuler yang lebih mementingkan kepentingan sendiri dengan memaksimalkan kekayaan dan konsumsi sebagai alat utama untuk memfilter, memotivasi dan membuat pola

perubahan. Sehingga nilai-nilai ekonomi yang diperjuangkan oleh aliran ekonomi sekuler adalah: kemakmuran individu melalui peningkatan konsumsi dan kekayaan dengan meningkatkan kemampuan produksi dan melancarkan distribusi.

Berbeda dengan aliran ekonomi kapitalis, ekonomi Islam berdasarkan ketuhanan. Sistem ini bertitik tolak dari Allah, bertujuan akhir kepada Allah, dan menggunakan sarana yang tidak lepas dari syariat Allah (Qardhawi, 2001: 31). Aktivitas ekonomi seperti produksi, distribusi, konsumsi, impor, ekspor tidak lepas dari titik tolak ketuhanan dan bertujuan akhir untuk Tuhan. Kalau seorang muslim bekerja dalam bidang produksi maka itu tidak lain karena ingin memenuhi perintah Allah. Ketika menanam seorang muslim merasa bahwa yang ia kerjakan adalah ibadah karena Allah. Begitu juga ketika ia sedang membajak sawah, menganyam, ataupun berdagang. Makin tekun ia bekerja, makin takwa ia kepada Allah; bertambah rapi pekerjaannya bertambah dekat ia kepada Nya. Manusia memanfaatkan kenikmatan dunia ini secukupnya, tidak berlebihan tapi juga tidak kekurangan. Kenikmatan yang dirasakan manusia dianggapnya sebagai rizki yang diberikan Allah maka dia mensyukurinya.

Secara ringkas nilai-nilai ekonomi berdasar 3 aliran ilmu ekonomi dapat disarikan seperti terlihat pada tabel 1 di bawah ini:

Tabel 1 Nilai-nilai Ekonomi Dalam 3 Aliran Ekonomi.

Aliran Ilmu Ekonomi	Nilai-nilai Ekonomi
Kapitalisme	Kemakmuran universal melalui harga jual produk rendah, upah tinggi, mutu produk tinggi melalui peningkatan konsumsi dan kekayaan dengan meningkatkan kemampuan produksi dan melancarkan distribusi dengan mengesampingkan perlunya kerjasama, saling menyayangi, dan persaudaraan dengan orang lain. sehingga konsumsi berjalan terus menerus.
Marxisme, Sosialisme	Bekerja dan mengurangi tingkat eksploitasi pekerja. Kemakmuran universal melalui bekerja secara maksimal sehingga terdapat peningkatan upah/gaji karyawan, penghilangan hak properti dan penghapusan sewa, dan meniadakan bunga.
Islam	Kemakmuran bersama melalui kegiatan produksi, konsumsi dan distribusi berdasarkan ketuhanan. Menjauhi larangan Allah dan mengerjakan dengan sungguh-sungguh apa-apa yang disuruhNya, tidak berlebihan dan tidak kekurangan. Menumbuhkan rasa sayang dengan sesama, menjaga lingkungan dan tunduk dan patuh hanya kepada Allah.

Sumber: dari beberapa buku diolah

Seorang muslim tidak memakan uang haram, memonopoli milik rakyat, korupsi, mencuri, berjudi, suap-menyuap, karena dilarang oleh Allah seperti halnya menjauhi riba dan memakan harta manusia secara bathil. Ketika memiliki harta, tidak boleh digunakan sesuka hatinya, tidak memakan sendirian, tidak pelit, dan

tidak untuk kemaksiatan. Sehingga nilai-nilai ekonomi yang diperjuangkan oleh ekonomi Islam adalah: kemakmuran bersama melalui kegiatan produksi, konsumsi dan distribusi berdasarkan ketuhanan. Menjauhi larangan Allah dan mengerjakan dengan sungguh-sungguh apa-apa yang disuruhNya, tidak berlebihan dan tidak kekurangan.

KINERJA RUMAH SAKIT

Pengertian kinerja organisasi menunjuk pada kemampuan anggota organisasi dalam menggerakkan seluruh komponen yang berada dalam lingkungan organisasi untuk mencapai tujuan organisasional. Tujuan tersebut biasanya berdasarkan indikator-indikator keberhasilan yang sudah ditetapkan. Kinerja merupakan kualitas dan kuantitas dari suatu hasil kerja (*output*) individu maupun kelompok dalam suatu aktivitas tertentu yang diakibatkan oleh kemampuan alami atau kemampuan yang diperoleh dari proses belajar serta keinginan untuk berprestasi. Sehingga kinerja atau prestasi kerja dapat diartikan sebagai hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh manajemen dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya (Mangkunegara, 2000: 67). Dalam konteks tulisan ini, kinerja organisasi diartikan capaian yang ditampilkan manajemen rumah sakit sebagai prestasi kerja berdasarkan pengelolaan sumber sumber daya yang ada untuk mencapai tujuan organisasi ditinjau dari 4 perpektif yaitu: perspektif keuangan, pelanggan, proses bisnis internal, pembelajaran dan pertumbuhan.

Selama ini pengukuran kinerja organisasi hanya didasarkan pada perspektif keuangan, padahal dalam kenyataannya banyak perspektif lain. Oleh karena itu para ahli manajemen dan praktisi bisnis mencari metode pengukuran kinerja yang baru. Ketidakmampuan pengukuran kinerja keuangan, persaingan yang semakin ketat dan lingkungan yang semakin tidak pasti mengakibatkan perlunya proses pengambilan keputusan dengan dukungan sistem tolok ukur kinerja integratif yang saling terkait dalam hubungan sebab-akibat, secara internal konsisten dengan visi, misi dan strategi organisasi serta mampu memberi umpan balik dan umpan maju dalam frekuensi dan waktu responsi yang makin cepat.

Pengukuran efektif dapat membantu perusahaan menunjuk arah strategi dengan tepat untuk memonitor kemajuan organisasi dan mengelola ketidakberesan. Perusahaan dengan pengukuran yang dikelola dengan baik akan membangun kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan perusahaan yang tidak disiplin dalam pengelolaan. Pengukuran juga berperan penting dalam menerjemahkan strategi untuk mencapai hasil yang diinginkan. Para eksekutif dengan pemikiran tersebut dapat secara kontinyu memberi keuntungan bagi perusahaan dan menyadari bahwa lingkungan usaha yang semakin kompleks membutuhkan pengukuran kinerja yang seimbang. Perusahaan yang sukses tidak hanya memperhatikan kinerja keuangan dan efisiensi operasi, tetapi juga pada kepuasan pelanggan dan sumber daya manusia. Berkaitan dengan hal ini Kaplan dan Norton (1996) memperkenalkan konsep baru yang disebut *Balanced Scorecard*. Rumah sakit meskipun mempunyai dimensi sosial namun sebagai unit bisnis tetap harus bisa mempertahankan dan mengembangkan diri dengan memperoleh laba dan berinvestasi seperti layaknya sebuah perusahaan.

Penelitian ini untuk mengetahui sejauh mana kebermaknaan Internalisasi Nilai-nilai ekonomi terhadap kinerja organisasi berbasis *Balanced Scorecard* dari Kaplan dan Norto di organisasi pelayanan kesehatan yang bernuansa keagamaan.

Menurut Kaplan dan Norton (2001: 75), *Balanced Scorecard* berfungsi sebagai pelengkap dan bukan sebagai pengganti pengukuran kinerja keuangan tradisional, karena data laporan keuangan tetap dipertahankan dalam pengukuran kinerja. Hal ini memungkinkan perusahaan untuk menelusuri hasil keuangan dan secara simultan memonitor kemajuan dalam membangun kapabilitas dan memperoleh aset tidak berwujud untuk pertumbuhan masa mendatang. Supaya dapat berhasil di masa yang akan datang, perusahaan harus berinvestasi pada pelanggan, pemasok, karyawan, proses, teknologi dan inovasi, karena informasi dari data keuangan yang hanya berupa data masa lalu dinilai tidak mencukupi. *Balanced Scorecard* memberi tambahan dengan pengukuran terhadap faktor-faktor pemicu kinerja masa mendatang.

Perusahaan pada umumnya mempunyai ukuran operasional dan fisik untuk aktivitas lokal yang bersifat *bottom-up* dan berasal dari proses khusus. Sebaliknya, ukuran *scorecard* didasarkan pada sasaran strategis organisasi dan permintaan persaingan. Dengan meminta manajer memilih sejumlah indikator kritis, *scorecard* dapat membantu memfokuskan visi dan strategi. Tujuan dan pengukuran dalam *Balanced Scorecard* memandang kinerja manajemen dari empat perspektif yang saling terkait, yaitu:

a) Financial Perspective (Perspektif Keuangan)

Laporan keuangan merupakan indikator historis agregatif yang merefleksikan akibat implementasi dan eksekusi strategi selama suatu periode. Secara tradisional *financial objective* diikhtisarkan dalam bentuk angka-angka profitabilitas seperti *operating income*, *return of capital employed* (tingkat pengembalian atas barang modal), *economic value added*, pertumbuhan penjualan, dan arus kas yang dihasilkan.

Financial objective and measures mengemban peran ganda yaitu mendefinisikan kinerja keuangan yang diharapkan dalam strategi dan berfungsi sebagai target terminal *objective and measures* dari perspektif *scorecard* yang lain. Setiap tolok ukur yang dipilih juga harus merupakan bagian dalam hubungan sebab-akibat melintasi semua perspektif sehingga merupakan rangkaian cerita yang lengkap mengenai strategi.

b. Customer Perspective (Perspektif Pelanggan)

Persoalan inti yang disorot adalah pada perspektif ini yang menjadi perhatian manajer dalam menciptakan kepuasan pelanggan sebagai faktor kritikal bagi badan usaha untuk meningkatkan *market share* dan profitabilitas. Pengukuran dalam perspektif ini didasarkan pada nilai yang diinginkan pelanggan agar perusahaan dapat mempertahankan loyalitas pelanggan. Pengukuran yang biasanya digunakan dalam perspektif ini adalah kepuasan pelanggan, jumlah penambahan pelanggan baru, profitabilitas pelanggan dan pangsa pasar pada target segmen tersebut.

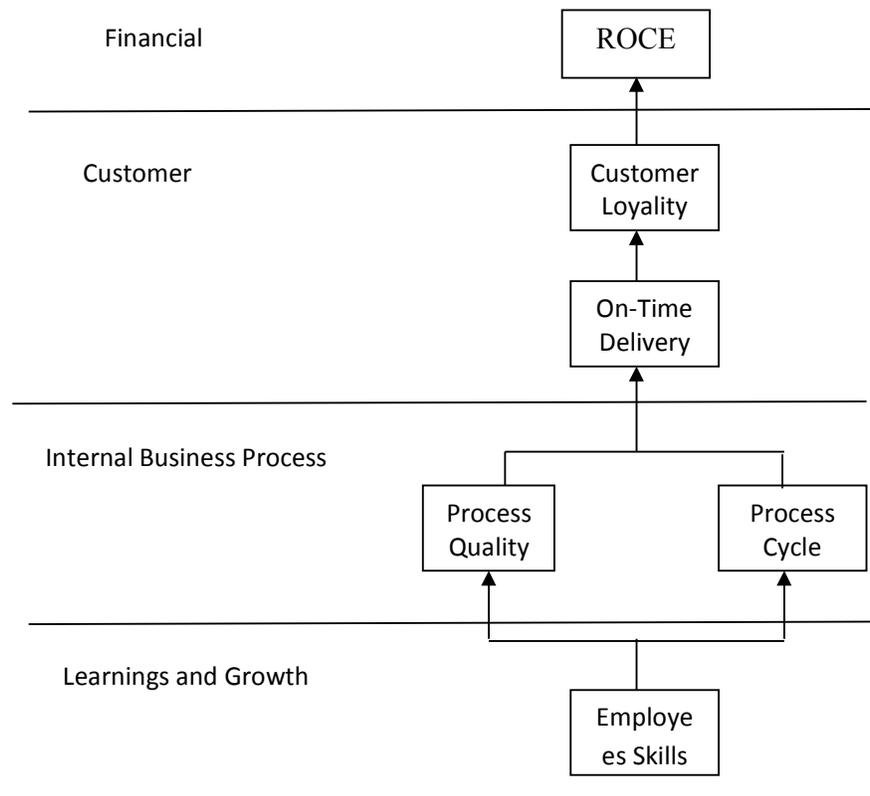
Suatu tolok ukur spesifik yang dapat juga menjelaskan nilai-nilai yang dihargai pelanggan seperti *lead time*, *on-time delivery*, *responsiveness*, *new products innovations*, dan sebagainya.

c. Internal Business Process Perspective (Perspektif Proses Bisnis Internal)

Internal business process perspective merupakan *attention directing information* untuk mengarahkan perhatian manajer pada proses internal bisnis yang kritikal bagi *survival* dan pertumbuhan badan usaha. Dalam hal ini tekanan tidak hanya ditujukan pada perbaikan dalam *existing product and process technology*, tetapi juga *new product/process technology*. Pada proses internal ini berorientasi pada persaingan untuk masa depan, bukan pada masa lalu, sehingga memerlukan *resourced-based strategy* dalam perspektif jangka panjang.

d. Learning and Growth Perspective (Perspektif Pembelajaran dan Pertumbuhan).

Pada perspektif ini perusahaan mempertimbangkan tiga faktor utama, yaitu orang, sistem dan prosedur organisasi yang berperan dalam pertumbuhan jangka panjang perusahaan. Hasil pengukuran perspektif sebelumnya biasanya menunjukkan kesenjangan antara kemampuan orang, sistem dan prosedur yang ada saat ini dengan yang dibutuhkan untuk mencapai kinerja yang diinginkan. *Learning and growth perspective* ini untuk mengidentifikasi dan menyelaraskan visi-misi-strategi dan kultur-struktur-sistem yang harus dicapai dengan kapabilitas yang ada sebagaimana yang terungkap dalam tiga perspektif yang lain. Hubungan sebab-akibat pada *Balanced Scorecard* tampak pada gambar 1. berikut:



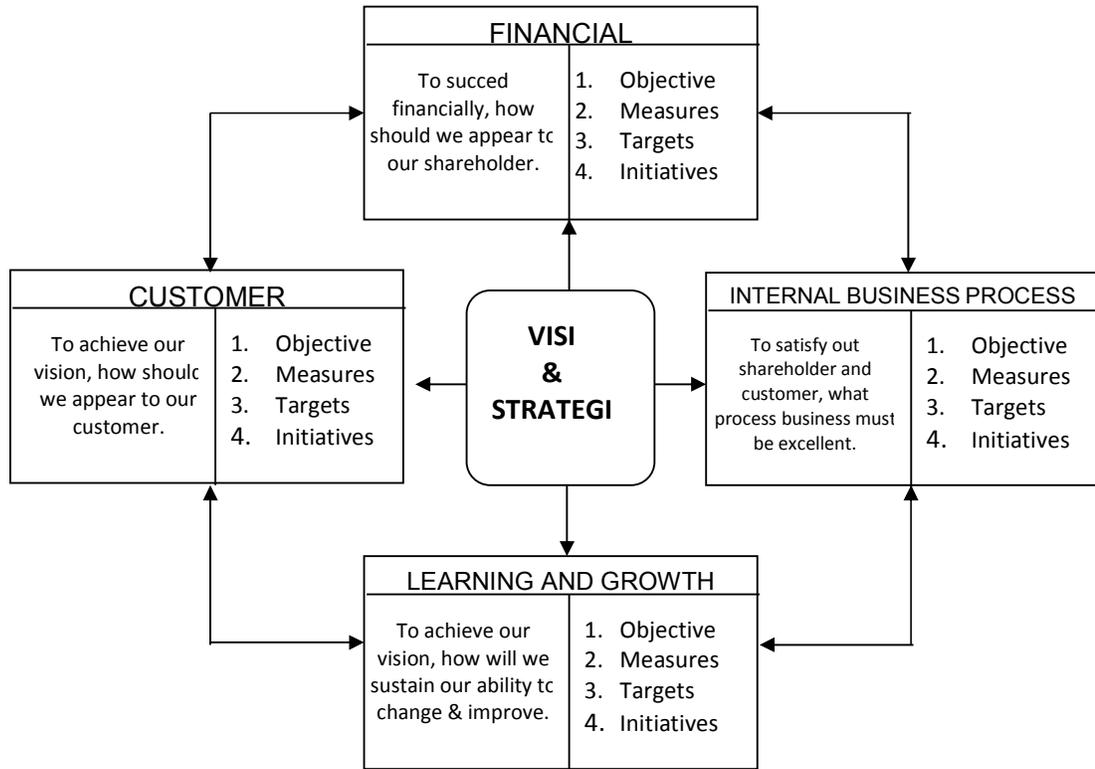
Sumber: Kaplan dan Norton, 1996, Hal. 31.

Gambar 1. Cause and Effect Relationships

Tujuan dan pengukuran dalam *balanced scorecard* ini dijabarkan dari visi dan strategi dari perusahaan, sehingga tujuan penyempurnaan manajemen yang terkait langsung dengan strategi perusahaan dapat tercapai. Jika ukuran keuangan yang dimiliki perusahaan memuaskan, maka semua pihak tentunya akan melihat dari perspektif pelanggan, seperti bagaimana pendapatan, apakah pendapatan mengalami pertumbuhan dari tahun ke tahun, apakah perusahaan telah mampu memuaskan pelanggannya dan apakah pangsa pasar yang ditentukan perusahaan tercapai.

Pada gambar 2. berikut tampak bagaimana Visi dan strategi diterjemahkan menjadi bentuk operasional dari ke-4 perspektif yang masing-masing perspektif memiliki sasaran, ukuran, target dan prakarsa. Dalam perspektif keuangan, premis yang harus dipikirkan adalah bagaimana perusahaan tampak dalam pandangan pemegang saham. Dalam perspektif pelanggan, premis yang harus dipikirkan adalah bagaimana perusahaan harus tampak dalam pelanggan sebagai upaya dalam mencapai visi yang dimilikinya. Dalam perspektif proses pembelajaran dan

pertumbuhan, untuk dapat mencapai visi perusahaan, premis yang harus dipikirkan perusahaan adalah bagaimana perusahaan akan mempertahankan kemampuannya untuk berubah dan memperbaiki hal-hal yang dianggap perlu.



Sumber : Kaplan dan Norton, (2001:9).

Gambar 2. Menterjemahkan Visi dan Strategi ke dalam ke-4 Perspektif *Balanced Scorecard*.

Banyak perusahaan telah menggunakan pengukuran keuangan dan non keuangan dalam mengevaluasi kinerja perusahaan. Namun, biasanya pengukuran non finansial lebih digunakan dalam tingkatan operasional yang langsung berhubungan dengan pelanggan, yaitu pada jenjang menengah dan bawah pada struktur organisasi. Manajemen puncak biasanya akan menggunakan pengukuran keuangan agregat dengan menganggap informasi tersebut cukup mencerminkan hasil operasi dari pegawai tingkat menengah dan bawah. Akhirnya perusahaan biasanya menggunakan pengukuran non keuangan dalam hal pengendalian operasional jangka pendek dan sebagai umpan balik taktikal.

Balanced scorecard menekankan bahwa pengukuran keuangan dan non keuangan harus merupakan bagian sistem informasi bagi seluruh pegawai dan tingkatan dalam organisasi. Tujuan dan pengukuran dalam *balanced scorecard*

bukan hanya penggabungan dari ukuran-ukuran keuangan dan non keuangan yang ada, melainkan merupakan hasil dari suatu proses atas bawah (*top-down*) berdasarkan misi dan strategi dari suatu unit usaha.

Misi dan strategi tersebut harus dapat diterjemahkan dalam tujuan dan pengukuran yang lebih nyata. Kata *balance* dimaksudkan untuk menekankan adanya peyeimbangan antara beberapa faktor dalam pengukuran menurut Kaplan dan Norton (2001: 110) yaitu:

1. Keseimbangan antara pengukuran eksternal untuk pemegang saham dan pelanggan dengan pengukuran internal dari proses bisnis internal, inovasi dan proses belajar dan pertumbuhan.
2. Keseimbangan antara pengukuran hasil dari usaha masa lalu dengan pengukuran yang mendorong kinerja masa mendatang.
3. Keseimbangan antara unsur obyektivitas, yaitu pengukuran berupa hasil kuantitatif yang diperoleh secara mudah dengan unsur subyektivitas, yaitu pengukuran pemicu kinerja yang membutuhkan pertimbangan.

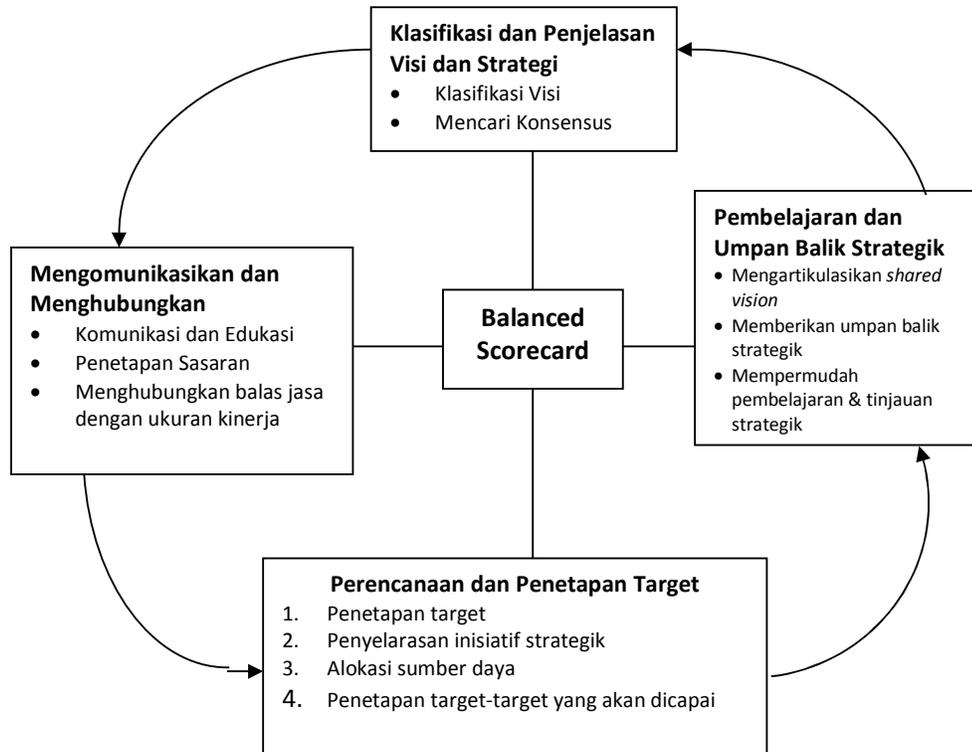
Perusahaan yang melakukan pengukuran *balanced scorecard* memiliki keunggulan-keunggulan menurut Kaplan & Norton (1996: 147-148) karena:

1. *Balanced scorecard* menggambarkan visi organisasi masa depan untuk keseluruhan organisasi.
2. *Balanced scorecard* menciptakan suatu model strategi yang utuh yang mengijinkan seluruh karyawan melihat bagaimana mereka berkontribusi terhadap kesuksesan organisasi. Tanpa hubungan ini, individu dan departemen-departemen dapat mengoptimalkan kinerja lokal mereka, tetapi tidak berkontribusi untuk mencapai sasaran strategi.
3. *Balanced scorecard* berfokus pada upaya-upaya perubahan. Jika sasaran dan ukuran yang benar dapat diidentifikasi, implementasi sukses akan tercapai. Jika tidak, investasi dan inisiatif akan sia-sia.

Terdapat tiga prinsip yang menghubungkan *Balanced Scorecard* dengan strategi unit bisnis yaitu hubungan sebab-akibat, pemicu kerja dan hubungan dengan keuangan. Setiap tolok ukur yang dipilih untuk *Balanced Scorecard* harus menjadi elemen dari rantai hubungan sebab akibat yang mengkomunikasikan arti strategi unit bisnis kepada organisasi. Pemicu kinerja mencerminkan keunikan dari strategi unit bisnis. *Balanced Scorecard* yang baik harus memiliki bauran pengukuran hasil dan pemicu kinerja yang tepat disesuaikan dengan strategi unit bisnis. Akibat dari semua tolok ukur dalam *Balanced Scorecard* akan berhubungan dengan sasaran keuangan. Sebagai kekuatan internal dalam mengantisipasi setiap perubahan-perubahan yang terjadi. Oleh karena itu dalam menghadapi situasi yang berubah-ubah sangat dibutuhkan suatu proses yang selalu dievaluasi secara berkesinambungan dan diperbaharui sesuai dengan situasi yang dihadapi, yang disebut *strategy planning process*.

Balanced Scorecard sebagai sistem manajemen, pertama, berbeda dengan informasi akuntansi manajemen tradisional dan sejumlah inisiatif

perbaikan yang *fragmented*. *Balanced Scorecard* merupakan sistem manajemen yang komprehensif. Kedua, sebagai alat untuk membuat suatu ide menjadi kenyataan, bahwa *Balanced Scorecard* menjabarkan visi, misi dan strategi organisasi ke dalam himpunan tolok ukur komprehensif sebagai kerangka kerja dalam pengukuran serta sistem manajemen strategik. Ketiga, sebagai jembatan yang menjembatani gap antara tujuan level top manajemen dengan level operasional, *balanced scorecard* digunakan sebagai sistem pembelajaran, informasi serta komunikasi, bukan sistem pengendalian. Dalam hal ini untuk menerjemahkan visi dan strategi ke dalam tindakan operasional dapat digunakan suatu pengukuran yang disebut *Balanced Scorecard*.



Sumber : Kaplan, Robert S. dan David P. Norton, (1996:11).

Gambar 3. Menyusun Rencana Aksi Berbasis *Balanced Scorecard*.

Gambar 3. di atas menunjukkan bagaimana menyusun rencana aksi berbasis *balanced scorecard*. Tujuan dan pengukuran sebuah *Scorecard* berawal dari visi dan strategi badan usaha. Adapun klarifikasi dan penjabaran visi dan strategi ke dalam *Balanced Scorecard* adalah sebagai berikut:

1. Dimulai dari tim eksekutif senior yang harus menjabarkan dan menerjemahkan strategi entitas usaha ke dalam *specific objective*.

2. Untuk menetapkan sasaran financial (*growth, profitability, atau cash flow*) harus diperhatikan strategi yang cocok untuk entitas badan usaha
3. Dalam perspektif pelanggan, segmen pasar dan pelanggan dan ukurannya harus ditetapkan secara eksplisit sesuai konsensus.
4. Kemudian diidentifikasi *objective and measures* untuk mencapai kualitas, biaya dan siklus waktu proses bisnis internal yang paling kritis untuk mencapai *breakthrough* yang diinginkan *stakeholders*.

Manajemen Rumah Sakit.

Rumah sakit adalah sebuah lembaga perawatan kesehatan profesional yang pelayanannya disediakan oleh dokter, perawat, dan tenaga ahli kesehatan lainnya. Istilah *hospital* (rumah sakit) berasal dari kata Latin, *hospes* (tuan rumah), yang juga menjadi akar kata hotel dan *hospitality* (keramahan). Beberapa pasien bisa hanya datang untuk diagnosis atau terapi ringan untuk kemudian meminta perawatan jalan, atau bisa pula meminta rawat inap dalam hitungan hari, minggu, atau bulan. Rumah sakit dibedakan dari institusi kesehatan lain dari kemampuannya memberikan diagnosa dan perawatan medis secara menyeluruh kepada pasien. Pengertian Rumah sakit menurut *WHO Expert Committee On Organization Of Medical Care* adalah: *an integral part of social and medical organization, the function of which is to provide for the population complete health care, both curative and preventive and whose out patient service reach out to the family and its home environment; the hospital is also a centre for the training of health workers and for biosocial research.* Jadi layanan kesehatan yang disediakan oleh rumah sakit itu bisa berupa kuratif (pengobatan) ataupun preventif (pencegahan). Rumah sakit juga merupakan pusat pelatihan tenaga kesehatan dan penelitian biososial.

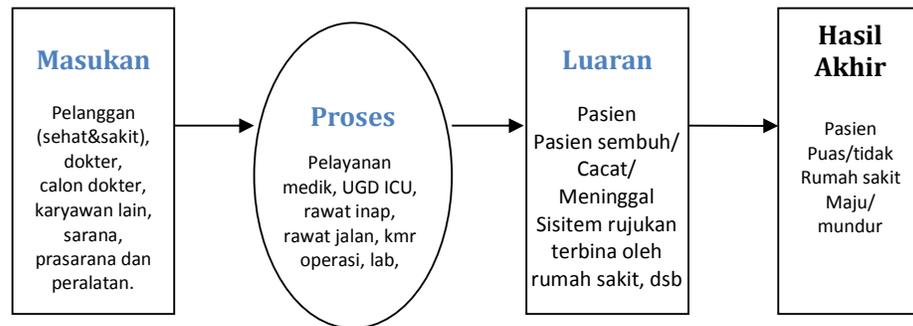
Rumah Sakit Umum melayani hampir seluruh penyakit umum, dan biasanya memiliki instalasi perawatan darurat yang siaga 24 jam (ruang gawat darurat) untuk mengatasi bahaya dalam waktu secepatnya dan memberikan pertolongan pertama. Rumah sakit umum biasanya merupakan fasilitas yang mudah ditemui di suatu negara, dengan kapasitas rawat inap sangat besar untuk perawatan intensif ataupun jangka panjang. Rumah sakit jenis ini juga dilengkapi dengan fasilitas bedah, bedah plastik, ruang bersalin, laboratorium, dan sebagainya. Tetapi kelengkapan fasilitas ini bisa saja bervariasi sesuai kemampuan penyelenggaranya. Rumah sakit yang sangat besar sering disebut *Medical Center* (pusat kesehatan), biasanya melayani seluruh pengobatan modern. Sebagian besar rumah sakit di Indonesia juga membuka pelayanan kesehatan tanpa menginap (rawat jalan) bagi masyarakat umum (klinik). Biasanya terdapat beberapa klinik/poliklinik di dalam suatu rumah sakit.

Masalah manajemen rumah sakit akhir-akhir ini memang banyak disorot, tidak saja atas keluhan-keluhan masyarakat yang merasa kecewa dengan pelayanan rumah sakit, baik dari segi mutu, kemudahan dan tarif, tetapi juga perkembangan zaman, dan adanya perubahan paradigma aspek filosofi rumah sakit yang memang sudah mendesak ke arah perbaikan-perbaikan itu.

Ada beberapa alasan untuk meningkatkan kemampuan manajemen rumah sakit yaitu :

1) **Perkembangan ilmu dan teknologi kedokteran yang cepat**, Dalam 10-20 tahun terakhir ilmu kedokteran (termasuk di Indonesia) telah berkembang tidak saja ke tingkat spesialisasi dalam bidang-bidang ilmu kedokteran, tetapi sudah ke superspesialisasi. Sejalan dengan ini, teknologi yang dipergunakan juga semakin meningkat. Dapat dipahami bahwa investasi dalam dunia kedokteran dan rumah sakit akan semakin mahal termasuk *human investmentnya*.

2) **Demand masyarakat yang semakin meningkat dan meluas**, masyarakat tidak saja menghendaki mutu pelayanan kedokteran yang baik, tetapi juga semakin meluas, hal ini akan menyebabkan semakin beratnya beban rumah sakit. Dengan semakin luasnya bidang kegiatan rumah sakit, semakin diperlukan unsur-unsur penunjang medis yang semakin luas. Misalnya, masalah administrasi, pengelolaan uang, humas dan aspek-aspek legalitas. Diikuti pula dengan kehendak pasien untuk meningkatkan unsur penunjang non medis sesuai dengan kebutuhan manusia masa kini.



Lingkungan Luar
Sanak saudara, pihak asuransi, peraturan pemerintah, hukum, masyarakat, dsb.

Sumber : Soejitno S, Alkatiri Adan Ibrahim E, 2002, hal 38.

Gambar 4. Rumah Sakit sebagai Suatu Sistem

Gambaran mengenai pola manajemen sebagaimana disebut di atas, menunjukkan bahwa pandangan pemilik/pengelola terhadap RS saat ini masih berupa pandangan produksi perusahaan. Dalam pandangan ini, pimpinan RS mewakili kepentingan pemilik, karena dia diangkat dan diberhentikan oleh pemilik.

KESIMPULAN.

Tulisan ini ingin menunjukkan bahwa kinerja rumah sakit dapat ditingkatkan dengan mengembangkan sistem akuntansi yang merujuk pada akuntansi keperilakuan yang mendasarkan diri pada nilai-nilai ekonomi yang sesuai. Kinerja rumah sakit haruslah sesuai dengan balanced scorecard yang mengevaluasi dari sisi keuangan dan non-finansial secara bersamaan, sedang nilai-nilai ekonomi harus disesuaikan dengan karakteristik dasar rumah sakit yang bukan hanya harus survive secara ekonomi namun juga harus memperhatikan tuntutan sosial. Keselarasan aspek komersial dan sosial ini akan mempengaruhi sumber daya manusia yang terlibat di dalamnya, oleh karena itu peranan akuntansi keperilakuan sangat diperlukan dalam penyusunan sistem akuntansi rumah sakit untuk menjamin tercapainya tujuan continuous improvement.

DAFTAR RUJUKAN

- Chapra, M.Umer. 2001. *Masa Depan Ilmu Ekonomi, Sebuah Tinjauan Islam*. Jakart: Penerbit Gema Insani.
- Chenhall. R.H. dan D. Morris. 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting System. *The Accounting Review*. January. Pp. 18–35
- Fisher, J.G. 1995. Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcome: Past Results and Future Directions. *Behavioral Research in Accounting*.
- Gordon, L.A. dan V.K. Narayanan. 1983. Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting Organizations and Society*.
- Hoopwood, A.G. 1972. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*. Pp. 156 – 182.
- Ikhsan, Arfan & Muhammad Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat. Jakarta.
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton. 1996. *The Balance Scorecard : Translating Strategy into Action*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press
- Kaplan, Robert S. and David P Norton, 2001. *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.

- Kren, L. 1997. The Role of Accounting Information in Organizational Control: The State of The Art. *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*. 2 – 48.
- Kren, L. dan W.M. Liao. 1988. The Role of Accounting Information in the Control of Organizations: A Review of the Evidence. *Journal of Accounting Literature*. pp. 280 – 309
- Luthans, F. 1998. *Organizational Behavior*. New York: McGraw-Hill. 8 th ed.
- Mangkunegara, Anwar Prabu. 2000. *Manajemen Sumber Daya Manusia Perusahaan*, cetakan pertama. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.
- Murray, D. 1990. the Performance Effect of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting*. Pp. 104 –123.
- Otley, D. T. 1978. Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*. Pp. 122- 149
- Qardhawi, Yusuf. 2001. *Norma dan Etika Ekonomi Islam*. Jakarta: Gema Insani Press.
- Robbins, Lionel. 1952. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*. Macmillan and Co Limited ST Martins Street. London.
- Samuelson, Paul A. 1980. *Economics*, International Student Editions. Tokyo: MacGraw–Hill International Book Company.
- Shields, M.D. dan S.M.Young. 1993. Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effect of Asymmetrical Information. *Journal of Management Accounting Research*. Fall. Pp. 265 – 280
- Siegel, G.; Marconi, dan Helena R. 1989. *Behavioral Accounting*. SouthWestern Publishing Co.
- Skousen, Mark. 2006. *Sang Maestro Teori-teori Ekonomi Modern, Sejarah Pemikiran Ekonomi*. Jakarta: Prenada.
- Soejitno S, Alkatiri A. dan Ibrahim E. 2002. *Reformasi Perumahan Indonesia*. Jakarta: Grasindo.