

LAPORAN HASIL PENELITIAN



MENELUSURI REALITAS AKUNTANSI INDUSTRI KESEHATAN DALAM PUSARAN PANDEMI: PERSPEKTIF AKUNTAN

Tim Peneliti:

- Ketua** : Dr. Fibriyani Nur Khairin, SE., MSA., Ak., CSP
NIDN. 0004028504
- Anggota 1** : Yoremia Lestari Ginting, S.E., M.Ak., Ak., CA
NIDN. 0021028502
- Anggota 2** : Dr. H. Irwansyah, S.E., MM.
NIDN. 0010117510
- Anggota 3** : Christine Gabriella
NIM. 1801035174
- Anggota 4** : Nelcie Patibang
NIM. 1801035090
- Anggota 5** : Dionesius Anggi Leowardi Jo
NIM. 2001036118

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS MULAWARMAN
SAMARINDA**

2021

**HALAMAN PENGESAHAN
LAPORAN HASIL PENELITIAN JURUSAN AKUNTANSI**

Judul Penelitian : **Menelusuri Realitas Akuntansi Industri Kesehatan dalam Pusaran Pandemi: Perspektif Akuntan**

Tim Peneliti

Ketua : Dr. Fibriyani Nur Khairin, SE.,MSA.,Ak.,CSP
Anggota 1 : Yoremia Lestari Ginting, S.E., M.Ak., Ak., CA
Anggota 2 : Dr. H. Irwansyah, S.E., MM
Anggota 3 : Christine Gabriella
Anggota 4 : Nelcie Patibang
Anggota 5 : Dionesius Anggi Leowardi Jo

Sumber Dana : PNBP Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Besar Dana Penelitian : Rp20.000.000,00

Samarinda, 9 September 2021

Ketua Jurusan Akuntansi,



Dwi Risma Deviyanti, SE.,M.Si.,Ak.,CA
NIP. 19701018 199512 2 001

Ketua Tim Penelitian,



Dr. Fibriyani Nur K, SE.,MSA.,Ak.,CSP
NIP. 19850204 200912 2 007

**Mengetahui,
Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Mulawarman**



Prof. Dr. Hj. Syarifah Hidayah.,M.Si
NIP. 19620513 198811 2 001

ABSTRAK

Salah satu industri yang sarat dipengaruhi kebijakan-kebijakan pemerintah terkait pandemi Covid-19 yang terjadi yakni industri jasa pelayanan kesehatan, yang dalam penelitian ini merujuk pada Rumah Sakit sebagai penyedia jasa tersebut. Penelitian ini bertujuan untuk mengungkap tentang peran akuntansi dan profesi akuntan selama masa pandemi pada industri jasa pelayanan kesehatan (Rumah Sakit) berdasarkan perspektif akuntan. Untuk mencapai tujuan penelitian maka pendekatan kualitatif-interpretif digunakan untuk mendekati realitas para akuntan yang berada di dalam industri jasa pelayanan kesehatan, sehingga diharapkan kemudian dapat diungkap bagaimana peran dan pengalaman berkecimpung di industri tersebut selama pandemi terjadi. Data dalam penelitian ini merupakan hasil wawancara dengan para informan serta literatur yang relevan dengan bidang yang diteliti. Kemudian akan digunakan analisis tematik sebagai metode analisis untuk merumuskan hasil penelitian. Hasil penelitian menggambarkan realita kondisi krisis yang dialami RS dimana akuntan(si) RS memiliki peran strategis yang menentukan keberlangsungan usaha. Hal tersebut dikarenakan kemampuan adaptasi akuntan, peran sosial dari akuntansi, dan sisi kemanusiaan akuntan yaitu tidak hanya mengejar angka laba tetapi aspek-aspek moral dan kemanusiaan yang memegang peran penting dalam mendukung keberlangsungan usaha.

Luaran penelitian ini berupa publikasi ilmiah di jurnal *Kajian Akuntansi (submitted)* terakreditasi Sinta 2.

Kata kunci: Akuntan Internal, Akuntansi Keperilakuan, Adaptasi, Interpretif, Pandemi

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
ABSTRAK	iii
DAFTAR GAMBAR	v
DAFTAR LAMPIRAN	vi
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Tujuan dan Kontribusi Penelitian	3
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	4
2.1 Manajemen Krisis	4
2.2 Akuntansi dan Pandemi COVID-19	6
2.3 Akuntan dan Pandemi COVID 19	6
BAB III METODE PENELITIAN	8
3.1 Jenis Penelitian	8
3.2 Sumber dan Teknik Pengumpulan Data	8
3.3 Informan Penelitian	9
3.4 Teknik Analisis Data	9
3.5 Kerangka Pikir Penelitian.....	10
BAB IV HASIL PENELITIAN	11
4.1 Adaptasi: Tantangan atas Kompetensi Akuntan.....	11
4.2 Peran Sosial Akuntan(si) dan Isu “Peng-covid-an” oleh RS	16
4.3 Paradoks Angka Laba dan Isu Kemanusiaan Rumah Sakit.....	19
BAB V PENUTUP	24
5.1 Simpulan	24
5.2 Saran	25
DAFTAR PUSTAKA	26

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1. Faktor-faktor Krisis	4
Gambar 2. Kerangka Pikir Penelitian	10

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Biodata Ketua Tim Penelitian
Lampiran 2	Biodata Anggota 1
Lampiran 3	Biodata Anggota 2

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

WHO mengumumkan Covid-19 sebagai pandemi pada tanggal 11 Maret 2020. Pandemi Covid-19 (*Coronavirus Disease 2019*) yang melanda dunia sejak awal 2020 lalu, lebih dari sekedar krisis kesehatan. COVID-19 telah merenggut ratusan ribu nyawa manusia secara global, memberikan tantangan yang mendesak kepada para profesional kesehatan, dan mengungkap kelemahan sistem kesehatan nasional di seluruh dunia (Liu et al., 2020). Lebih jauh lagi, dampak yang ditimbulkan Covid-19 dengan cepat telah menyebabkan gangguan signifikan terhadap ekonomi dan masyarakat dalam skala yang belum pernah terjadi sebelumnya (Maffioli, 2020).

Pada bidang ekonomi nampak menurunnya pendapatan dan melemahnya kemampuan bertahan berbagai usaha dalam dunia bisnis (Yamali & Putri, 2020). Kebijakan “*lockdown*” yang diambil oleh pemerintah sebagai salah satu cara meminimalisir pergerakan masyarakatnya baik lokal maupun internasional, juga turut mengantarkan beberapa negara kedalam jurang resesi. Guncangan ekonomi tersebut sebagian besar merupakan respon atas kebijakan pemerintah terhadap pandemi dan akan memiliki efek berjenjang baik secara sosial maupun ekonomi hingga beberapa tahun mendatang (OECD, 2020).

Sepertinya tidak ada satupun bidang industri yang luput dari efek hadirnya pandemi ini. Berdasarkan hasil pengamatannya, Taufik & Ayuningtyas, (2020) membagi pertumbuhan bidang usaha terdampak pandemi menjadi beberapa kelompok yakni menurun/mengalami kendala, seperti bisnis transportasi, pariwisata, perhotelan, serta pusat perbelanjaan. Kemudian bidang usaha yang dianggap dapat bertahan/stabil antara lain pendidikan, ritel bahan kebutuhan pokok, dan jasa pengiriman barang. Kemampuan bertahan ini dianggap disebabkan oleh kemampuan untuk beradaptasi dengan penyesuaian model interaksi layanan dengan menggunakan teknologi atau berbasis *online*. Selanjutnya bidang usaha yang mengalami pertumbuhan/berkembang di masa pandemi yaitu bidang telekomunikasi, penyedia/vendor platform *online*, farmasi dan produk-produk kesehatan.

Selain itu, industri yang tentu saja sangat terpengaruh dengan adanya pandemi ini adalah industri jasa kesehatan. Rumah sakit sebagai bagian dari industri jasa pelayanan kesehatan menerima guncangan cukup besar dari berbagai aspek. Dilihat dari perkembangan dalam aspek pemilikannya, Rumah Sakit saat ini juga menjadi bagian dari kegiatan ekonomi karena telah menjadi sebuah badan usaha yang dapat mencari keuntungan dengan tidak mengindahkan unsur sosial dan kemanusiaan yang menjadi inti dalam kegiatan usahanya. Di berbagai media diberitakan bahwa rumah sakit mengalami penurunan pemasukan hingga 30-50% saat awal diumumkannya status pandemi yang disebabkan oleh “*coronaphobia*” (Arora et al., 2020). Paparan dr. Daniel Budi Wibowo selaku Ketua Kompartemen Jaminan Kesehatan PERSI dalam salah satu webinar yang digelar PERSI memperjelas kondisi tersebut dengan mengutarakan *statement* “*sustain is more important than profit*” (Wibowo, 2020).

Bagi profesi akuntan, perlunya mencermati perkembangan kondisi bisnis saat pandemi ini agar selalu dapat beradaptasi dengan baik (Dewi & Dewi, 2020). Fenomena beragam kebijakan pemerintah yang mewarnai operasional Rumah Sakit selama pandemi terjadi turut menjadi perhatian dunia akuntan, terutama profesi akuntan yang terlibat langsung didalam industri jasa kesehatan tersebut. Selain itu, munculnya risiko kerja yang luar biasa baik dari sisi profesional maupun individual karena berada di posisi “*eye of the storm.*” Maka peneliti tertarik untuk mengungkap pandangan akuntan internal yang terlibat dalam industri pelayanan jasa kesehatan terkait peran akuntansi dan profesi akuntan saat pandemi ini terjadi. Melalui pendekatan kualitatif, penelitian ini berfokus pada bagaimana para akuntan beradaptasi dengan berbagai hal yang mempengaruhi peran profesinya dan praktik akuntansi yang dilaksanakannya.

Penelitian ini juga terinspirasi oleh penelitian yang dilakukan Papadopoulou & Papadopoulou, (2020) dan (Martin, 2020) yang mempertanyakan tentang bagaimana profesi akuntansi dapat terpengaruh dalam kasus di mana negara harus menangani situasi darurat, ketika rutinitas kehidupan sehari-hari terganggu, dan tindakan segera yakni kemampuan beradaptasi dan tanggung jawab diperlukan, atau, dengan kata lain, ketika akuntan harus menghadapi perubahan darurat (Papadopoulou & Papadopoulou, 2020). Konsep perubahan darurat ini menurut Yarberry, (2005) mencakup perubahan yang diperlukan untuk memenuhi kebutuhan yang mendesak,

segera dan tidak terduga, dimana kegagalan untuk memenuhinya akan mengakibatkan kerugian yang signifikan. Pertanyaan tersebut dianggap sangat penting, mengingat jaranganya kejadian semacam itu di sejarah manusia. Lebih spesifik lagi, untuk pertama kalinya dalam sejarah modern WHO menyatakan pandemi global, yang mengakibatkan mayoritas negara-negara di seluruh dunia mengambil tindakan darurat yang bertujuan untuk melindungi warganya dan memberikan dukungan ekonomi.

1.2 Tujuan dan Kontribusi Penelitian

Berdasarkan latar belakang yang telah diungkapkan, maka rumusan masalah dalam penelitian ini dapat dinyatakan sebagai berikut: “bagaimana peran akuntansi dan profesi akuntan pada industri jasa pelayanan kesehatan (Rumah Sakit) selama masa pandemi berdasarkan perspektif akuntan?” Selaras dengan rumusan tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mengungkap tentang peran akuntansi dan profesi akuntan selama masa pandemi pada industri jasa pelayanan kesehatan (Rumah Sakit) berdasarkan perspektif akuntan.

Sudut pandang akuntan yang akan dituju pada penelitian ini adalah akuntan internal yang berada di dalam industri pelayanan jasa kesehatan, sehingga akan diperoleh gambaran yang lebih mendalam tentang praktik akuntansi dan peran akuntan pada Rumah Sakit tempat akuntan menjalankan tugas profesionalnya. Fenomena pandemi yang sampai saat ini mengantarkan dunia industri dalam ketidakpastian membutuhkan respon yang cepat dan tepat untuk dapat beradaptasi terhadap situasi yang terjadi, demikian pula profesi akuntan yang terlibat disana. Kemudian melalui penelitian ini diharapkan akan memberikan masukan bagi pengembangan ilmu akuntansi keperilakuan terkait bagaimana akuntan dapat beradaptasi dan berperan dalam suatu industri atau organisasi jika akuntan dihadapkan pada situasi darurat atau krisis atau perubahan yang *massive* dan tiba-tiba seperti yang dialami saat pandemi Covid-19.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Manajemen Krisis

Krisis hadir dalam berbagai wujud seperti pandemi COVID-19 sedang terjadi saat ini. Cara suatu entitas bisnis merespon suatu masa kritis yang terjadi di lingkungan eksternalnya, salah satunya dalam bentuk manajemen krisis, dimana para pengambil keputusan dituntut untuk meminimalkan dampak negatif yang mempengaruhi eksistensi perusahaan, karyawan, kondisi keuangan, dan reputasinya (Iriantara, 2004; Laurence, 1994).

Krisis dapat terjadi karena faktor tunggal namun dapat terjadi akibat kombinasi berbagai faktor. Mitroff *et al.*, (1987) membagi faktor krisis ke dalam empat kategori (Gambar 2.1) yakni berdasarkan penyebab krisis ialah penyebab teknis dan ekonomis, sedangkan berdasarkan tempat terjadinya ialah penyebab manusiawi, organisatoris dan sosial.

Gambar 1. Faktor-faktor Krisis

Teknis/Ekonomis	
SEL 1	SEL 2
<p>⇒ Krisis yang disebabkan adanya kegagalan teknis ekonomis di dalam organisasi:</p> <ul style="list-style-type: none"> * Kecelakaan kerja * Kerusakan produk * Kemacetan komputer * Informasi yang rusak/kurang sempurna <p style="text-align: center;">INTERNAL</p>	<p>⇒ Krisis yang disebabkan faktor teknis-ekonomis yang terjadi di luar perusahaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> * Perusakan lingkungan yang meluas * Bencana alam * <i>Hostile Takeover</i> (pengambilalihan yang kasar) * Krisis social * Kerusakan sistem berskala luas <p style="text-align: center;">EKSTERNAL</p>
SEL 3	SEL 4
<p>⇒ Krisis yang disebabkan oleh faktor-faktor sosial/manusia dan manajemen yang bersumber di dalam perusahaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> * Kegagalan beradaptasi/melakukan perubahan * Sabotase oleh orang dalam (karyawan) * Kemacetan organisasional (pemogokan) * Kemacetan komunikasi * <i>On-site product tampering</i> * Aktivitas ilegal * Penyakit karena pekerjaan 	<p>⇒ Krisis yang terjadi karena faktor2 sosial di luar lingkungan organisasi, yakni adanya orang/kelompok yang bereaksi secara negatif terhadap perusahaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> * <i>Symbolic projection</i> * Sabotase orang luar * Teroris, penculikan eksekutif * <i>Off-site product tampering</i> * Pemalsuan/peniruan produk
Manusia/Organisasional/Sosial	

Sumber: Mitroff *et al.*, (1987)

Dalam menangani krisis, pihak manajemen suatu entitas bisnis perlu mengidentifikasi tiga tahapan dalam manajemen krisis untuk memahami situasi yang sedang dihadapinya. Tiga tahapan tersebut ialah Pra-Krisis, Respons Terhadap Krisis, dan Pasca Krisis (Coomb, 2010; Devlin, 2007; Smudde, 2001) dalam Kriyantono, (2014). Pada tahapan Pra-Krisis, manajemen membuat perencanaan untuk mencegah potensi krisis ketika kejadian krisis yang mungkin lebih besar terjadi di kemudian

hari. Sebagai contoh, tindakan yang melibatkan perencanaan, merekrut dan melatih tim penanggulangan krisis, dan melakukan latihan atau simulasi untuk mengimplementasikan rencana tersebut.

Tahap kedua ialah, Respons Terhadap Krisis. Pada tahap ini manajemen menanggapi krisis yang sedang terjadi dengan mengimplementasikan rencana penanganan krisis (pada tahap Pra Krisis) dimana eksekusi rencana dilakukan dengan efisien dan cepat. Tahapan berikutnya yakni Pasca Krisis. Suatu tahapan dimana proses penanggulangan krisis masih tetap berlanjut meskipun krisis telah mereda atau berlalu. Pada tahap ini, manajemen melakukan evaluasi strategi dalam menanggulangi krisis, apakah sudah berjalan efektif atau perlu ada perbaikan sehingga entitas bisnis memiliki kesiapan ketika menghadapi krisis lain di masa depan.

Meskipun pandemi Covid-19 merupakan krisis di bidang kesehatan, namun sangat berdampak di sisi ekonomi. Krisis industri ditandai dengan krisis ekonomi seperti rendahnya tingkat pertumbuhan, pengangguran, defisit fiskal, tekanan anggaran dan persaingan organisasi, dan infrastruktur industri yang kurang memadai (Shrivastava *et al.*, 1988). Selanjutnya, Shrivastava, (1993) pada praktiknya manajemen krisis bergerak dari reaktif ke langkah antisipatif. Di masa lalu, krisis selalu identik dengan mengejutkan perusahaan, karena manajer jarang disiapkan untuk menghadapi bencana dimana para manajer akan bereaksi pada saat situasi darurat, dan melakukan yang terbaik sebisa mungkin dalam situasi tersebut.

Namun perkembangan saat ini, perusahaan bergerak ke sikap yang lebih antisipatif terhadap krisis. Manajer melakukan upaya untuk meramalkan terjadinya krisis dengan mencurahkan sumber daya dan mengambil tindakan pencegahan untuk menghindari dampak buruk akibat krisis. Misalnya, manajer secara proaktif memantau isu-isu strategis yang dapat mengakibatkan krisis di masa depan, membuat perencanaan krisis, melatih pegawai, dan melakukan tindakan preventif terus-menerus, serta secara kolektif mempromosikan keselamatan publik dan perlindungan lingkungan di tingkat industri

2.2 Akuntansi dan Pandemi COVID-19

Pada ranah sektor publik, pemerintah masih belum mengatur tentang kebijakan penyajian beban Penanganan Dampak COVID-19 dalam laporan keuangan, dimana dalam prakteknya disajikan sebagai pos luar biasa dalam laporan laba rugi/laporan kinerja keuangan/laporan operasional, atau tidak disajikan sebagai pos luar biasa. Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, (2020) mengkaji beberapa pandangan dari beberapa standar akuntansi internasional dalam kaitannya dengan penyajian informasi dalam laporan keuangan terkait COVID-19. Hasil kajian tersebut sebagai berikut:

1. “Sesuai dengan IAS 1 tentang Presentation of Financial Statements, Entitas harus mengungkapkan sifat dan jumlah sebuah transaksi pendapatan atau beban secara terpisah jika nilainya material, tetapi entitas dilarang menyajikan transaksi terkait COVID-19 dalam laporan laba rugi atau dalam catatan atas laporan keuangan sebagai pos luar biasa. Informasi tambahan lainnya yang ingin dimuat oleh entitas untuk menjelaskan dampak dari COVID-19 dapat dimuat dalam catatan atas laporan keuangan atau komunikasi keuangan lainnya dengan tetap mempertimbangkan regulasi dan persyaratan lainnya.”
2. “GASB berpendapat bahwa COVID-19 telah terjadi di masa yang lalu, dan dapat diasumsikan COVID-19 yang lain akan muncul kembali di masa mendatang. Peristiwa ini ke depan akan menjadi peristiwa yang tidak jarang terjadi, maka arus keluar sumber daya pemerintah yang timbul untuk merespons wabah COVID-19 tidak boleh dilaporkan sebagai hal yang luar biasa, karena kriteria “jarang terjadinya” (*infrequent in occurrence*) suatu peristiwa luar biasa tidak terpenuhi.”

2.3 Akuntan dan Pandemi COVID 19

Menurut Patrick, (2020) profesi Akuntansi berkontribusi untuk memastikan bantuan dana COVID-19 dikelola dengan benar diantaranya (1) Profesi akuntansi dapat bermitra dengan pemerintah dan lembaga yang mengelola dana COVID-19 untuk merancang dan / atau memperkuat sistem pengendalian internal yang diperlukan dalam pengelolaan dana tersebut. Kontrol semacam itu akan memberikan pengamanan yang diperlukan untuk mendorong akuntabilitas dan meminimalkan

peluang tindak kecurangan; (2) Profesi akuntansi dapat terlibat dalam perancangan atau penguatan pedoman tata kelola dan pengelolaan keuangan untuk dana darurat / solidaritas COVID-19 yang telah ditetapkan; mengembangkan atau memperkuat prosedur pengadaan darurat yang ada; menetapkan kriteria kelayakan yang adil dan transparan serta sistem yang efisien untuk mendistribusikan bantuan COVID-19 kepada penerima manfaat yang ditargetkan; dan merancang proses pemantauan atas penerimaan, dan pencatatan dan pemanfaatan peralatan medis yang diperoleh dalam tanggap darurat perawatan kesehatan; (3) Akuntan yang bertugas di lembaga yang mengelola dana COVID-19 harus memberikan pelaporan dana yang bebas dari kepentingan (etis). Misalnya, membatasi pengaruh politik dalam penanganan COVID-19. Akuntan harus menyuarakan keprihatinan mereka dimanapun dan kapanpun mereka melihat (kemungkinan) penyimpangan; (4) Profesi akuntansi harus membantu pemerintah dan lembaga terkait lainnya dalam menciptakan pelaporan dana COVID-19 yang memenuhi prinsip akuntabilitas dan transparansi, Serta layanan monitoring dan evaluasi seperti audit secara berkala dan *real time* guna memastikan dana COVID-19 digunakan sebagaimana mestinya, dan pemeriksaan harus memeriksa efisiensi, efektivitas, dan keekonomisan penggunaan dana tersebut.

BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif-interpretif untuk menemukan jawaban atas pertanyaan penelitian yang diajukan. Secara filosofis, Rahardjo, (2018) mengungkapkan bahwa tradisi penelitian kualitatif berupaya untuk memahami suatu pemahaman (*understanding of understanding*). Selanjutnya, berdasarkan landasan ini dinyatakan pula bahwa penelitian kualitatif dengan semua ragamnya berada di bawah payung interpretif. Penelitian interpretatif berusaha memahami fenomena yang diteliti melalui konstruksi sosial dan berbagi makna dari para pelaku, misalnya berdasarkan bahasa yang digunakan, interaksi, komunikasi dan suasana keseluruhan dari konteks yang diteliti (Miskon *et al.*, 2015).

Kondisi ini disebut sebagai “*socially meaningful action*” sebab peneliti (*interpretivist*) melakukan pengamatan secara langsung kepada *social actor* dalam latar alamiah mereka untuk memperoleh pemahaman dan penafsiran tentang bagaimana para aktor tersebut menciptakan dan memelihara dunia sosialnya. Pendekatan ini dirasa peneliti merupakan pendekatan yang tepat untuk mendekati realitas para akuntan yang berada di dalam industri jasa pelayanan kesehatan, sehingga diharapkan kemudian dapat diungkap bagaimana peran dan pengalaman berkecimpung di industri tersebut selama pandemic terjadi.

3.2 Sumber dan Teknik Pengumpulan Data

Sumber data dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh peneliti dari informan melalui proses wawancara dan data sekunder yang terdiri atas literatur-literatur yang berada dalam lingkup akuntansi keperilakuan, manajemen krisis dan akuntansi serta manajemen Rumah Sakit. Maka teknik pengumpulan data yang digunakan adalah penelusuran literatur yang relevan dan wawancara mendalam. Selanjutnya Djaelani, (2013) mengungkapkan bahwa dalam penelitian kualitatif dengan wawancara mendalam sebaiknya digunakan wawancara terbuka sebab peneliti dapat secara leluasa untuk menggali data selengkap dan sedalam mungkin sehingga peneliti akan memperoleh pemahaman terhadap fenomena yang ada sesuai dengan pemahaman para pelaku itu sendiri. Ketika proses wawancara juga digunakan

telepon genggam untuk membantu sebagai alat perekam. Kemudian melalui metode triangulasi untuk menjamin keabsahan data yang akan ditindaklanjuti dalam proses analisis. Penelitian ini menggunakan metode triangulasi peneliti (*investigator triangulation*) yang merupakan salah satu dari empat metode triangulasi yang diungkapkan oleh Denzin, (1978, p. 295). Metode triangulasi ini dilakukan dengan melibatkan lebih dari satu peneliti dalam mengamati obyek yang sama.

3.3 Informan Penelitian

Informan yang dilibatkan dalam penelitian ini merupakan para akuntan yang bekerja di Rumah Sakit sebagai bagian internal dari industri jasa pelayanan kesehatan tersebut. Akuntan-akuntan ini terlibat di situs penelitian selama terjadinya pandemi Covid-19, sehingga akan diperoleh pandangan dan pengalaman para akuntan terkait peran dan praktik akuntansi yang mereka implementasikan selama mengalami situasi pandemi di Rumah Sakit.

Akses yang diperoleh peneliti merujuk pada 2 (dua) Rumah Sakit Umum Tipe C yang berada di kota Samarinda, yang kemudian akan disebut sebagai RS. HM dan RS. SM. Sedangkan informan yang dilibatkan adalah 3 orang akuntan yang berposisi di bagian keuangan RS (May dan Andi) dan tim pengendalian internal (Hadi).

3.4 Teknik Analisis Data

Teknik atau metode analisis data adalah bagian dari proses penelitian dalam mengorganisir data yang telah dikumpulkan untuk diolah sehingga memperoleh suatu temuan atas masalah atau fokus penelitian yang ingin dijawab. Penelitian ini akan menggunakan analisis tematik (*thematic analysis*) dalam tahapan analisis data. Pada dasarnya, analisis tematik adalah mengidentifikasi, menganalisis, mengorganisir, menjelaskan, dan melaporkan tema/pola yang ditemukan dalam satu set data kualitatif (Clarke & Braun, 2013).

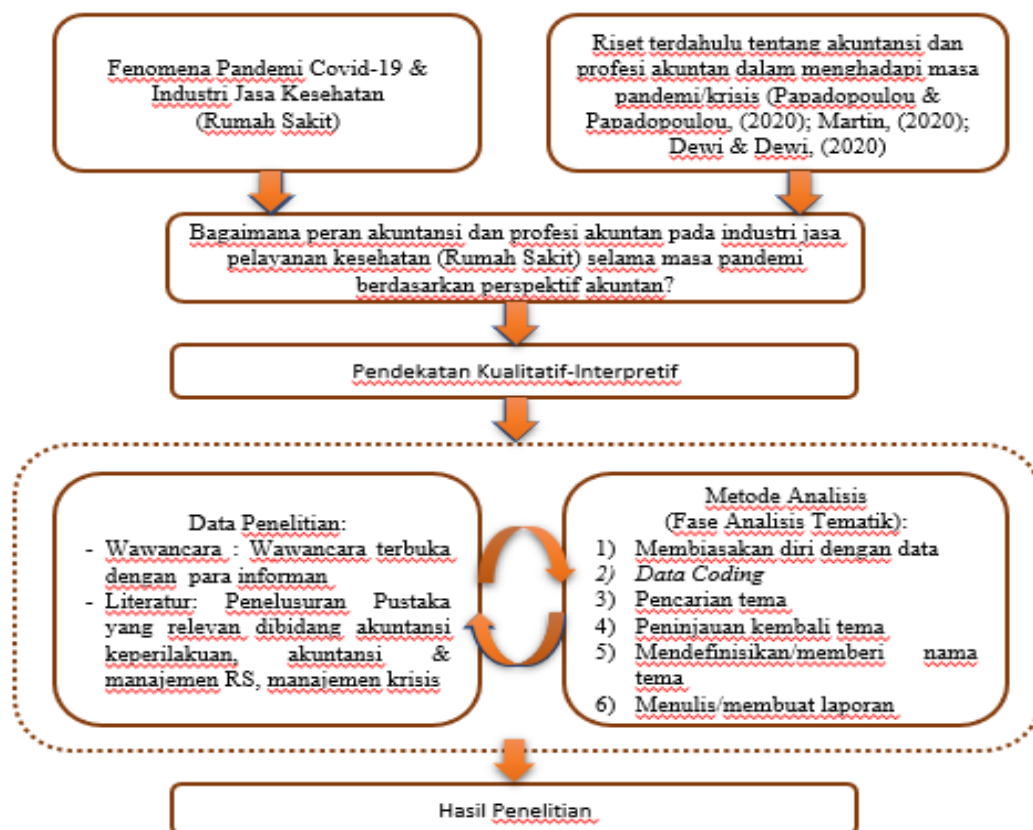
Analisis tematik menerapkan enam tahap atau fase dalam proses analisisnya. Enam fase panduan tersebut merupakan sebuah proses rekursif (berulang) yang merupakan model (Braun & Clarke, 2006, 2019) sebagai kerangka kerja untuk melakukan analisis tematik. Langkah awal dalam analisis ini adalah membiasakan diri dengan data (*familiarisation with the data*), berikutnya penyusunan pengkodean awal

(*generating initial codes*). Langkah ketiga yakni tahap pencarian tema (*searching for themes*). Fase keempat adalah tahap meninjau tema (*reviewing themes*). Kelima, tahap dimana peneliti mendefinisikan dan memberi nama tema (*defining and naming themes*). Fase keenam dalam tahapan analisis yakni menulis/membuat laporan penelitian.

3.5 Kerangka Pikir Penelitian

Setelah pemaparan latar belakang, tujuan sampai dengan metode penelitian pada bagian sebelumnya, berikut disajikan kerangka pikir yang akan memberikan gambaran bagaimana penelitian akan dilaksanakan.

Gambar 2. Kerangka Pikir Penelitian



BAB IV HASIL PENELITIAN

4.1 Adaptasi: Tantangan atas Kompetensi Akuntan

Banyak perubahan besar yang telah terjadi selama pandemi. Berbagai kebijakan diambil untuk merespon dampak pandemi, baik dari manajemen Rumah Sakit (RS) maupun karena adanya aturan pemerintah. Beragam perubahan yang dialami RS dalam proses *delivery* jasa mereka kepada pasien ataupun pihak-pihak lain yang berkepentingan atas jasa kesehatan yang disediakan, Kondisi ini tentu membawa perubahan pula dalam proses manajemen dan akuntansi di RS. Akuntan yang “mengabdikan” dirinya dengan berprofesi sebagai akuntan internal dalam industri pelayanan kesehatan (dalam riset ini difokuskan pada RS) juga sedang mengalami tantangan tersendiri. Meskipun perubahan yang dialami akuntan tidak menarik perhatian sebesar yang diterima para dokter maupun tenaga kesehatan.

Perubahan-perubahan ini memosisikan akuntan kedalam situasi yang kemungkinan “menggangu” rutinitasnya, kemudian menuntut tindakan dan adaptasi yang cepat atas tugas atau pekerjaan serta perubahan-perubahan darurat lain yang dihadapi akuntan (Jabin, 2021). Namun, bentuk adaptasi seperti apa yang semestinya dilakukan akuntan menjadi sesuatu yang menarik untuk diungkap. Tugas keseharian akuntan di RS pada umumnya berkaitan dengan:

- 1) Proses pencatatan sampai melaporkan pembayaran pasien;
- 2) meninjau keakuratan klaim asuransi kesehatan;
- 3) meninjau tagihan yang jatuh tempo untuk akurasi
- 4) proses pencatatan dan pelaporan penggajian
- 5) mempersiapkan laporan yang diperlukan untuk tujuan pajak dan audit.

Disamping itu, akuntan juga berinteraksi dengan bagian-bagian lain di dalam industri kesehatan tersebut, termasuk dokter, farmasi, tenaga kesehatan, bahkan tidak menutup kemungkinan interaksi dengan pasien.

Ketika masa pandemi ini terjadi, tugas keseharian akuntan tersebut tidak berkurang bahkan jika dipandang dari sisi kuantitas mengalami peningkatan sejalan dengan semakin meningkatnya jumlah pasien yang dilayani oleh RS. Selama sebagian besar masyarakat menjalani *work from home*, namun tidak demikian bagi akuntan RS.

Mereka tetap melakukan tugasnya di RS. Bahkan pada waktu-waktu tertentu, saat penyusunan laporan rutin atau pengajuan klaim, para akuntan RS seringkali lembur menyelesaikan tugas-tugasnya di kantor.

Meskipun diungkapkan oleh May, yang merupakan salah seorang akuntan di RS ternama di Samarinda, bahwa pada masa awal-awal pandemi sekitar bulan Maret sampai Mei 2020, kasus yang dilayani RS mengalami penurunan drastis. Hal ini disebabkan terjadinya ketakutan dari masyarakat untuk berobat ke RS, asumsi yang terbangun di masyarakat adalah semaksimal mungkin, jika masih sakit yang tergolong ringan, untuk menghindari untuk ke RS karena kekhawatiran akan terpapar virus Covid-19 disana. Selain itu, stigma yang disematkan masyarakat pada masa itu kepada orang yang terinfeksi covid cukup negatif, sehingga masyarakat lebih memilih menyembunyikan sakit atau gejala yang dialaminya daripada memeriksakan diri ke RS. Selain itu, isu mengenai “peng-covid-an” yang akan dilakukan oleh pihak RS jika ada pasien yang memeriksakan diri ke RS juga menjadi momok tersendiri bagi masyarakat.

Hampir seluruh industri pelayanan kesehatan mengalami guncangan dalam aspek operasional dan keuangan mereka kondisi itu terjadi. Maka, disinilah peran akuntan menjadi semakin besar. Hal-hal yang diungkapkan sebelumnya terkait dengan tugas rutin akuntan RS berada pada ranah teknis atau operasional. Namun dalam perkembangannya, pada dasarnya akuntan juga dapat memiliki peran strategis (Ayuba & Ghabayen, 2012), terutama di masa pandemi ini. Ketika RS menghadapi beragam perubahan dalam kegiatan operasionalnya, maka informasi terkait perubahan biaya maupun pendapatan yang terjadi bersumber dari informasi para akuntan. Informasi ini kemudian bermanfaat bagi jajaran manajemen RS untuk mengatur strategi agar RS dapat bertahan selain tetap memberikan pelayanan prima bagi pasien dan masyarakat yang membutuhkan layanan jasa mereka. Senada dengan yang diungkapkan Lay & Jusoh, (2012) bahwa hal ini menunjukkan pentingnya peran akuntan manajemen dalam membantu memberikan informasi untuk pengambilan keputusan strategis dan pengendalian strategis.

Selain peran strategis dengan keterampilan yang diperlukan dan ketajaman analisis atas situasi yang terjadi, akuntan juga diharapkan dapat berkomunikasi dengan baik dan dapat mempengaruhi perubahan dalam lingkungan organisasi atau perusahaan. Sehingga tugas akuntan internal atau akuntan manajemen, kemudian berkembang dari tugas-tugas keseharian akuntan yang diungkapkan sebelumnya. Dalam posisi ini, akuntan

diharapkan dapat memberikan: (1) informasi yang lebih kualitatif, (2) informasi yang lebih berorientasi ke masa depan, (3) jangkauan informasi yang lebih luas, (4) informasi yang lebih tepat waktu, dan (5) informasi pada proses implementasi, *progress* menuju tujuan strategis dan penyimpangan dari rencana (Lay & Jusoh, 2012). Demikian pula Burns & Vaivio, (2001) menjelaskan peran akuntan manajemen dalam sebagian besar organisasi bertransformasi dari “*controller*” atau “*score-keeper*” menjadi “*business support*” atau “*internal business consultant*.”

Kondisi ini dialami May dalam lingkup pekerjaannya di RS. Selama pandemi mengharuskan May lebih memahami keadaan yang terjadi di RS baik dari segi keuangan, implementasi aturan-aturan yang ditetapkan pemerintah sampai dengan memberikan saran kepada pihak manajemen atas strategi yang mungkin dapat dilakukan RS berdasarkan analisis yang dilakukan. Kemampuan ini disebut oleh Hejase *et al.*, (2021) sebagai kompetensi *strategic and critical thinking*. Namun, pergeseran peran akuntan ini dapat terjadi jika memperoleh dukungan dari pihak manajemen dalam entitas tersebut.

RS yang menjadi tempat May bekerja merupakan kategori Rumah Sakit Umum Tipe C (RS. HM) yang dipimpin oleh seorang direktur dengan profesi dokter. Hal ini sesuai dengan Undang-undang No. 44 tahun 2009 tentang Rumah Sakit yang menyebutkan bahwa “kepala Rumah Sakit harus seorang tenaga medis yang mempunyai kemampuan dan keahlian di bidang perumahsakitian” (pasal 34). Pimpinan yang tidak memiliki *basic* akuntansi inilah yang menurut May seringkali mengajaknya berdiskusi, memberikan kesempatan pada May untuk menyampaikan jika memiliki pandangan yang berbeda terkait operasional RS. H bahkan mendukung saran May untuk diimplementasikan di dalam RS yang kemudian berdampak strategis.

Meskipun May sempat mengungkapkan pada masa awal-awal pandemi May sempat merasa kebingungan dengan pengakuan dan pencatatan yang harus dilakukan RS, salah satunya disebabkan kebijakan kementerian kesehatan terkait klaim untuk pasien covid.

“...Saya agak *blank sih* bu pencatatan selama pandemi ini. Jadi misalnya *nih* kami *udah* mengakui pendapatan 2,2 milyar, nanti *pas* berita acara dari Kemenkes keluar yang dibayarkan cuma 1 milyar, jadi mau *ga* mau yang 1,2 milyar dicatat sebagai biaya”

Tetapi dengan kemampuan beradaptasi dan mempelajari hal baru, akuntan dapat dengan segera memahami kondisi yang sedang terjadi dan memberikan pertimbangan-

pertimbangan untuk pengambilan keputusan strategis manajemen (Burns & Vaivio, 2001).

Berdasarkan proses pembelajaran, pengalaman dan analisis yang dilakukan, May dapat memberikan masukan yang menurut pihak direksi sangat bermanfaat bagi RS dalam menghadapi masa pandemi. May diberi kesempatan untuk mempresentasikan perencanaan yang diusulkannya dihadapan jajaran manajemen lain dan para karyawan. Salah satunya terkait kebijakan untuk memperketat pelayanan perawatan dan penggunaan obat sesuai kebutuhan pasien namun tetap sesuai KMK (Keputusan Menteri Kesehatan). Seperti ungkapan May berikut:

“Banyak dokter yang memberikan obat antivirus atau terapi yang berlebihan atau tidak sesuai standar, mereka *ga mau tau* rs rugi atau tidak. *Nah* makannya solusinya resep dokter sebelum ditebus harus kami cek lagi agar sesuai aturan KMK. Terkecuali pasien covid yang pakai asuransi, kami tidak membatasi terkait obat dan terapi yang diberikan oleh dokter karena pihak asuransi biasanya mau saja menanggung semua biaya si pasien sampai sembuh.

Saran ini disetujui oleh pihak direksi yang berprofesi sebagai dokter. Artinya tidak dalam penanganan pasien covid jika mengikuti aturan KMK masih dalam kategori wajar atau dapat diterapkan pada pasien covid kecuali mereka dengan kasus-kasus tertentu yang membutuhkan penanganan berbeda. May memberikan saran terkait dengan obat-obatan, dimana para dokter seringkali ada yang bekerjasama dengan pihak farmasi dan hal ini kemudian melibatkan RS dalam membiayakan obat yang diresepkan. Kondisi inilah yang coba “dijaga” agar biaya untuk obat-obatan yang dibebankan kepada RS tidak terlalu jauh melampaui standar yang ditetapkan KMK. Sehingga dalam praktiknya akuntan juga dapat berperan dalam meminimalisir konflik kepentingan yang hadir di dalam RS.

Di lokasi yang berbeda, Andi yang berprofesi sebagai akuntan manajemen dari RS. SM yang juga merupakan kategori Rumah Sakit Umum Tipe C di Samarinda mengungkapkan beberapa strategi yang selama pandemi disarankan untuk diimplementasikan di RS. Adi juga memberikan masukan strategis bagi pihak manajemen RS, meskipun ketika tahap pengambilan kebijakan tersebut Adi tidak melakukan presentasi dengan seluruh jajaran manajemen RS, melainkan hanya disampaikan kepada pihak manajemen yang membawahnya. Beberapa strategi yang dijalankan RS. SM selama masa pandemi antara lain:

“...melakukan efisiensi baik dari segi pelayanan maupun non pelayanan. Jadi area RS kami bagi menjadi 3 bagian yaitu zona hijau, kuning dan merah. Zona hijau

[untuk] negatif covid, kuning yang hasilnya belum keluar, merah untuk covid positif. Nah efisiensi [yang] kami lakukan, kalau dulu di zona kuning pakai hazmat semua nakes dan pegawai, sekarang hanya pakai *face shield*, hanya zona merah saja yang wajib pakai hazmat. Kemudian efisiensi *snack* buat karyawan kami kurangi. [Bahkan] awal-awal pandemi tahun 2020 yang lalu juga kami sempat merumahkan beberapa nakes dan karyawan kami karena *cashflow* sangat tidak stabil. Termasuk juga karyawan kontrak yang sudah habis masa kontrak tidak bisa kami perpanjang. Selain itu efisiensi di sektor non pelayanan seperti efisiensi penggunaan lift. Jadi karyawan tidak boleh menggunakan lift, hanya pasien yang boleh menggunakan lift. Kecuali karyawan sedang membawa pasien gawat baru boleh menggunakan *lift*. Jadi selama itu tidak urgent maka harus menggunakan tangga.”

Perimbangan atas praktik efisiensi yang dilakukan RS tersebut terjadi mengingat beratnya RS untuk bernafas di masa awal pandemi. Kebijakan merumahkan karyawan yang diambil oleh RS. SM memang tidak ditemukan di RS. HM meskipun berada pada tipe RS yang sama, namun sumber modal kerja mereka sangat berbeda. Pada dasarnya di RS. HM juga terdapat beberapa kebijakan efisiensi terkait operasional selain berkaitan dengan bidang farmasi, seperti menggunakan hazmat yang dapat digunakan berulang kali, kemudian sterilisasi alat kedokteran dengan lebih memaksimalkan penggunaan alat sterilisasi yang sebelumnya telah dimiliki RS di ruang bedah sehingga tidak perlu pengadaan alat baru. Meskipun diakui kedua akuntan ini bahwa selama pandemic sebenarnya tidak ada jenis biaya yang bertambah di RS, yang ada hanyalah jumlah nominal yang dibebankan pada biaya-biaya tersebut yang meningkat, seperti bahan-bahan habis pakai layaknya masker, *hand sanitizer*, sarung tangan, *googles*, penyemprotan disinfektan dan lain sebagainya.

Berkaca dari pengalaman-pengalam akuntan RS selama pandemi tersebut dapat disimpulkan terdapat beberapa kompetensi yang wajib dimiliki dalam rangka adaptasi atas perubahan-perubahan yang terjadi. Bahkan kompetensi ini bisa saja tetap dibutuhkan ketika ada perubahan yang terjadi walaupun bukan karena pandemi. Bekal kompetensi untuk beradaptasi tersebut antara lain: 1) Kemampuan analisis kebijakan dan peraturan pemerintah terkait operasional RS; 2) kemampuan komunikasi yang baik; 3) kemampuan berpikir strategis dan kritis; 4) kemampuan interpretasi informasi; dan 5) *continuous learning*. Meskipun selama masa pandemic seringkali yang menjadi sorotan adalah tentang kompetensi pemanfaatan teknologi namun menurut Hejase *et al.*, (2021), nilai profesi akuntansi melekat pada keterampilan dan etika profesional mereka dan bukan

hanya di komputer (teknologi). Maka beberapa kompetensi ini menjadi nilai yang penting bagi akuntan RS dalam menjalankan perannya di dalam RS.

4.2 Peran Sosial Akuntan(si) dan Isu “Peng-covid-an” oleh RS

Krisis yang terjadi saat pandemi menuntut para pengambil keputusan meminimalkan dampak negatif yang salah satunya dapat mempengaruhi reputasi entitasnya (Iriantara, 2004; Laurence, 1994). Kondisi yang menerpa Rumah Sakit belakangan ini adalah adanya isu yang cukup marak di masa pandemi dimana RS “dituduh” memberi pernyataan tidak benar atas kondisi pasien. Atas isu yang beredar May mengungkapkan:

“...ya katanya *sih* memang ada rumah sakit yang seperti itu, sehingga [dampaknya] semua rumah sakit akhirnya di cap demikian, padahal tidak seperti itu. Intinya surat pernyataan covid tersebut tidak bersifat wajib, pihak rumah sakit hanya menyatakan bahwa saat pasien meninggal dan menularkan covid itu bukan tanggung jawab rumah sakit lagi...jadi bukan meng – covid kan pasien seperti berita yang beredar.”

Senada dengan hal ini, Perhimpunan Rumah Sakit Seluruh Indonesia (PERSI) dengan tegas membantah hal tersebut melalui berbagai media. Seperti yang diungkapkan Sekjen PERSI dalam IDXChannel bahwa terdapat aturan yang kuat sekali kapan pasien dapat ditentukan atau didiagnosis sebagai (terinfeksi) Covid-19, dalam hal ini pihak rumah sakit harus melampirkan banyak sekali dokumen pendukung sebagai bukti ketika menyatakan pasien terdiagnosis covid (www.idxchannel.com, 28 Juni 2021).

Pandemi seperti saat ini dapat digolongkan kedalam situasi krisis, dimana menurut Bakker *et al.*, (2018) bagaimana masyarakat merespon situasi krisis dipengaruhi dua faktor, yakni siapa atau apa yang bertanggungjawab atas penanganan krisis, dan informasi seperti apa yang diterima masyarakat. Fenomena pasien “dicovidkan” merupakan opini yang berkembang di masyarakat menggambarkan dua faktor tersebut yaitu industri kesehatan (dalam hal ini Rumah Sakit) yang dianggap bertanggungjawab dan RS yang dinilai kurang dapat dipercaya karena mencari keuntungan dengan jalan membuat pernyataan palsu dimana pasien dinyatakan covid.

Menanggapi peluang memperoleh keuntungan dari “pengcovidan” pasien, para akuntan RS (May, Andi dan Hadi) serentak menepis kemungkinan tersebut dikarenakan demikian rigidnya persyaratan bagi RS dalam mengajukan klaim untuk pasien covid. Sebagai RS rujukan Covid, RS HM dan RS. SM di Samarinda melayani perawatan pasien

Covid-19 dan menerima pembayaran atas klaim pasien-pasien tersebut dari pemerintah. Pencairan pembayaran klaim haruslah memenuhi prinsip akuntabilitas yakni berdasarkan proses verifikasi dan sesuai dengan peraturan yang berlaku, meskipun proses tersebut memakan waktu yang tidak sebentar sehingga seringkali pencairan pembayaran klaim menjadi lambat. Bahkan tidak jarang klaim yang diajukan RS ditolak oleh Kemenkes sebab bukti atau dokumen-dokumen yang diajukan untuk klaim dana ini dianggap tidak memenuhi kriteria yang ditetapkan dalam peraturan pemerintah. Seperti yang diungkapkan May berikut ini:

“...tiba-tiba di tengah jalan *dispute* tuh, entah dari penagihan JKN tidak sesuai kriteria mereka akhirnya tu diperiksa ulang. *Nah* pemeriksaan ulang itulah yang menyebabkan piutang itu *gak cair-cair*, jadi piutang *ketanem* di Kemenkes nya”.

Pemeriksaan terperinci atas dokumen-dokumen klaim dana Kemenkes ini linier dengan konsep yang tertuang dalam ISA 500 di mana “*Audit evidence is more reliable when it is obtained from independent sources outside the entity*” dan “*Audit evidence is more reliable when it exists in documentary form, whether paper, electronic, or other medium (for example, a contemporaneously written record of a meeting is more reliable than a subsequent oral representation of the matters discussed)*”. Sehingga dalam pencatatan akuntansi atas pelayanan pasien Covid-19, akuntan Rumah Sakit memiliki kewajiban mematuhi Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor HK.01.07/Menkes/4344/2021 Tentang Petunjuk Teknis Klaim Penggantian Biaya Pelayanan Pasien Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) Bagi Rumah Sakit Penyelenggara Pelayanan Corona Virus Disease 2019 (Covid-19). Aturan ini mensyaratkan pengajuan klaim pelayanan pasien COVID-19 berdasarkan dokumen berikut: resume medis, jenis ruang perawatan, bukti pelayanan (hasil laboratorium, rontgen dan lainnya), kartu identitas, TXT encrypted hasil keluaran aplikasi EKlaim INACBG, dan berkas klaim pelayanan kesehatan kasus kejadian ikutan pasca vaksinasi COVID-19. Dari semua dokumen tersebut, hasil PCR merupakan bukti eksternal karena RS tidak memiliki Lab PCR. Kondisi RS tersebut yang tidak mempunyai fasilitas Lab PCR sehingga mengirimkan sampel PCR ke Lab di luar RS. Merujuk pada ISA 500, maka hasil PCR yang berupa dokumen tertulis dan berasal dari pihak eksternal maka dokumen tersebut memiliki tingkat kepercayaan yang tinggi.

Selain itu, prosedur verifikasi juga dilakukan oleh pihak Kemenkes untuk pencairan klaim dari RS. Tertundanya penggantian biaya pelayanan pasien pada umumnya karena terjadinya klaim *dispute* yakni ketidaksesuaian atau terjadi ketidaksepakatan antara BPJS Kesehatan dengan rumah sakit atas klaim yang bersifat nonadministratif atau bukan disebabkan oleh kekurangan berkas berdasarkan berita acara hasil verifikasi. Prosedur lanjutan untuk kasus seperti ini ialah klaim yang dianggap tidak sesuai/*dispute* oleh BPJS Kesehatan kemudian dilakukan penyelesaian oleh BPJS Kesehatan dan dapat melibatkan Dewan Pertimbangan Klinis/Tim Pertimbangan Klinis, dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Wilayah. Selanjutnya, diatur pula bahwa penyelesaian klaim *dispute* dilakukan berdasarkan berita acara hasil verifikasi BPJS Kesehatan, dimana BPJS Kesehatan harus menyelesaikan klaim *dispute* (melakukan verifikasi dan validasi data, dan cross check ke rumah sakit) dalam waktu 14 (empat belas) hari kerja (Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor HK.01.07/Menkes/4344/2021). Kondisi demikian pada dasarnya selain menjadi tantangan bagi kompetensi akuntan untuk memahami berbagai seluk beluk klaim dana kesehatan tersebut, juga menjadi kendala yang dialami RS selama masa pandemi. Hadi mengungkapkan bahwa:

“Strategi internal kita memantau benar-bener proses penagihan klaim yang sesuai kriterianya...Nah kendala di kita, di rumah sakit itu, Kemkes itu kan punya aturan, KMK itu kalau hari pertama harus PCR. Kendala di RS itu Kemkes punya aturan, klo SWAB nya negatif harus dipulangkan, kalau dia masih sakit beralih jaminan ke pribadi, asuransi, atau BPJS. Kendala kita itu SWAB PCR itu hanya di RSUD, nah itu keluarnya tiga hari kemudian...”

Maka, anggapan sebagian masyarakat bahwa RS mengcovidkan pasien demi klaim RS ke kas negara adalah hal yang keliru, dan sangat kecil kemungkinan untuk terjadi. Dalam perspektif akuntansi, pencatatan akuntansi yang didasarkan bukti transaksi menunjukkan keandalan informasi akuntansi yang dihasilkan, dan diperkuat dengan pemeriksaan/verifikasi maka risiko salah saji ataupun manipulasi sangat kecil kemungkinannya untuk terjadi.

Berdasarkan fenomena ini dapat dilihat peran sosial dari akuntansi, apabila masyarakat memahami perilaku akuntansi yakni bagaimana proses suatu informasi akuntansi dihasilkan, maka isu-isu yang tidak sesuai fakta tidak akan berkembang di masyarakat. Menurut Walker (2016), salah satu mekanisme dari peran sosial itu ialah

akuntansi sebagai *social control* di masyarakat melalui standar akuntansi, praktik akuntansi, dan akuntan. Dalam pusaran pandemi covid-19, para akuntan dapat menjadi semacam “benteng” bagi RS dalam menjalankan praktik akuntansi sesuai standar akuntansi dan juga peraturan pemerintah terkait pelayanan pasien Covid-19 serta mekanisme verifikasi oleh pihak Kemenkes, sehingga sangat kecil kemungkinan terjadi manipulasi dengan istilah “pasien dicovidkan” seperti tuduhan kepada pihak RS yang sedang terjadi.

Kebutuhan masyarakat akan informasi yang kredibel semakin meningkat di masa pandemi Covid-19 karena maraknya hoaks mengenai penanganan pandemi. Akuntan dapat berperan mengedukasi masyarakat dengan membantu memberikan informasi yang transparan dan akuntabel sehingga bisa mencerahkan masyarakat, sejalan dengan Bakker *et al.*, (2018) bahwa akuntabilitas dapat memperbaiki relasi, dalam penelitian ini adalah relasi antara rumah sakit dan masyarakat di masa krisis.

4.3 Paradoks Angka Laba dan Isu Kemanusiaan Rumah Sakit

Sementara para dokter, perawat dan tenaga kesehatan menghadapi tantangan pandemi covid dengan upaya-upaya heroiknya, industri kesehatan dan rumah sakit menjadi wadah untuk mendukung, mempersiapkan dan menyediakan beragam kebutuhan mereka. Sehingga, cakupan dan kecepatan perkembangan pandemi covid ini menempatkan rumah sakit dalam ketidakpastian. Dalam kondisi ini Rumah Sakit juga menghadapi tantangannya sendiri terutama dalam bidang keuangan. *American Hospital Association* (AHA) memberikan empat analisis untuk lebih memahami dan mengukur tantangan keuangan ini, antara lain (Association, 2020):

- 1) Pengaruh rawat inap COVID-19 terhadap biaya rumah sakit;
- 2) pengaruh layanan yang dibatalkan dan ditinggalkan, yang disebabkan oleh COVID-19, terhadap pendapatan rumah sakit;
- 3) biaya tambahan yang terkait dengan pembelian alat pelindung diri (APD);
- 4) biaya dukungan tambahan yang diberikan beberapa rumah sakit kepada pekerjanya.

Hasil analisis yang diungkapkan AHA ini juga dialami oleh industri kesehatan di Indonesia. Tantangan-tantangan keuangan yang terjadi ini menurut para informan sangat berdampak, terutama, pada aliran kas rumah sakit.

Keberlangsungan usaha rumah sakit dipengaruhi oleh bagaimana mengatur aliran kasnya. Ketersediaan kas menjadi sangat vital khususnya saat krisis Pandemi Covid-19 dimana kebijakan PSBB atau PPKM membatasi kegiatan operasional usaha dan menurunnya permintaan konsumen atas produk/jasa yang ditawarkan sehingga kas masuk menjadi berkurang sedangkan kas keluar sulit untuk dihindari. Banyak perusahaan menghadapi krisis keuangan bahkan rugi, namun pada industri kesehatan seperti rumah sakit, krisis global akibat pandemi Covid-19 justru mengalami peningkatan permintaan jasa sehingga berimplikasi pada peningkatan pendapatan dan laba. Meskipun laba meningkat, tetapi RS sempat menghadapi gangguan *cashflow* dalam situasi pra-krisis sekitar awal tahun 2020, kemudian *cashflow* berangsur-angsur membaik pada tahap kedua yaitu respons terhadap krisis di sekitar pertengahan tahun 2020 hingga saat ini.

Keadaan ini dialami oleh RS. HM dan RS. SM, yang mengungkapkan bahwa meskipun ketika dilihat dari hasil pencatatan akuntansi menunjukkan nilai pendapatan dan laba yang melonjak selama terjadinya pandemi rata-rata mencapai 140%-200% dari target yang ditetapkan. Hal ini disebabkan adanya selisih lebih/positif atas klaim Kemenkes untuk biaya perawatan pasien covid. Berdasarkan aturan Kemenkes, dana yang akan dikucurkan kepada RS ketika merawat per-pasien covid paling rendah sebesar Rp.7.500.000,- perhari dan tertinggi sebesar Rp.16.500.000,- perhari. Namun meningkatnya jumlah pendapatan ini tidak sejalan dengan jumlah pembayaran yang diterima, dikarenakan masih banyaknya jumlah klaim RS kepada Kemenkes yang belum dicairkan padahal pada saat itu berbagai biaya operasional RS semakin meningkat. Ketika nilai *profit* tinggi, bisa di lihat pada nilai piutang dan utang usaha yang dianggap nilainya akan tidak normal. Dengan demikian, kondisi tersebut menjadi pemicu goyahnya stabilitas keuangan RS. Sehingga dampak pandemi juga menempatkan RS dalam krisis dari sudut pandang ekonomi. Ungkapan ini menggambarkan kondisi RS sejak awal terjadinya pandemi hingga saat ini:

“Ada perbedaan *sih* kalau dari segi pendapatan sama laba apalagi, cuma [memang] secara pendapatan meningkat selama pandemi malahan, karena kita ada klaim selisih positif dari covid...kalau dibilang untung ya karena memang kayak gitu ya... secara pencatatan untung. Tapi secara pembayaran riil banyak *ngadat*. 2021 aja banyak belum dibayar, secara *cashflow* kita terganggu...Banyak banget awal-

awalnya...Biaya banyak, uangnya gak cair-cair... pusing... 150juta sebulan untuk sampah *aja*. Pembayarannya per *invoice* sebulan sekali, *gak* kayak kemenkes yang bisa ditunda berbulan-bulan, *kalo gak* dibayar *gak* diangkut limbah kita.”

May juga mendetailkan kondisi tersebut:

“Walaupun secara tertulis di pencatatan atau di laporan keuangan, pendapatannya (dari sisi piutang) tinggi sekitar 24 milyar, dengan *aging* di atas 90 hari lebih dari 90%. namun secara real pembayarannya agak macet dari kemenkes. ini aja sekitar 4 bulan belum dibayarkan. Syukurnya secara *cashflow* [saat ini] kami lumayan stabil. Kebanyakan rumah sakit lain itu *cashflow*-nya terganggu karena modal kerjanya tertahan di kemenkes...karena pembayaran macet... terutama rumah sakit di daerah yang pasien covid-nya membludak. Untungnya di RS kami tingkat pasien covid cenderung stabil jadi *cashflow* kami masih aman”.

Sehingga untuk mengatasi berbagai tantangan untuk mempertahankan usahanya, RS mengambil beragam kebijakan seperti yang telah diungkapkan pada **bagian 4.1**. Mulai dari kebijakan efisiensi dari sisi operasional dan non operasional, bahkan tidak sedikit RS yang merumahkan para pekerjanya di awal-awal masa pandemi dengan tujuan efisiensi. Kemudian yang menjadi pertanyaan berikutnya adalah bagaimana dengan pelayanan yang diberikan, apakah kendala keuangan tersebut berdampak pula pada “keikhlasan” RS dalam penyediaan jasanya bagi para pasien. Sebelum kondisi ini terjadipun telah banyak pertanyaan-pertanyaan yang menyandingkan antara angka laba, efisiensi biaya dengan etika maupun aspek moral atau kemanusiaan dari RS (*Akinleye et al.*, 2019; Jeurissen, 2010; Liu *et al.*, 2020; Sapolsky, 1984).

Upaya mempertahankan kelangsungan hidup organisasi akan menjadi yang paling diperhatikan oleh manajemen selama krisis seperti pandemi COVID-19. Akuntan sebagai bagian dari manajemen harus membuat penilaian atas kemampuan perusahaan untuk melanjutkan usahanya seperti mempertimbangkan dampak yang ada dan yang diantisipasi dari ketidakpastian wabah COVID-19 pada kegiatan perusahaan. Meskipun dalam tekanan mempertahankan kelangsungan usaha dan tetap profit, akuntan juga memiliki sisi kemanusiaan untuk menolong sesama di masa pandemi ini dengan terlibat dalam kebijakan perusahaan baik internal maupun eksternal. Salah satu ungkapan menarik dari May dan Hadi menunjukkan seperti apa pandangan mereka atas para pasien di RS:

“Kadangkannya kesusahan di kita itu misalnya pasien masuk gak punya BPJS, gak punya uang juga, kan kita juga *gak* bisa *nuntut* pribadi. Kalo secara diagnosa bisa kita klaim ke Kemkes, kita akan klaim ke Kemkes *gitu*... tapi nanti ya awal alur proses kita kawal.”

Disamping itu waktu tunggu selama hasil PCR yang belum jelas juga membuat “kegalauan” tersendiri bagi RS. Hadi menjelaskan jika hasil PCR pasien kemudian menunjukkan hasil positif (covid) maka klaim Kemenkes masih dapat dilanjutkan tetapi jika hasil negatif dan pasien belum dapat dipulangkan karena perlu perawatan lebih lanjut yang terkadang dapat membuat RS mempunyai pertimbangan tersendiri:

Tapi jika sudah negatif misal masih ada penyakit lainnya pasien bisa beralih ke bpjs atau asuransi lain. Secara aturan seperti itu, tapi riilnya ketika kita menagih ke bpjs juga *gak* bisa dengan alasan dari manajemennya kondisi-kondisinya *gak* memenuhi. Ditanya, kalau *gak* memenuhi kriteria kenapa *gak* dipulangi. *Nah* kondisinya mesti harus dirawat. Melihat kondisi pasien *gak* memungkinkan untuk dipulangkan, kita secara hati nurani melihat kondisi pasien juga kasian, tapi ketika di klaim *gak* bisa. Akhirnya *yaaaa...begituuu...serba salah*. Karna kadang lebihnya bisa eeee..[lumayan], kayak misal di klaim Kemenkes nya itu 3 hari tapi dirawatnya 15 hari, terus kita nego ke bpjs *gak* bisa. Maka selisih klaimnya kita akui sebagai pendapatan tapi pendapatan negatif, nanti masuknya dibebankan sebagai biaya untuk rumah sakit.”

Meskipun para akuntan bukanlah orang yang berhadapan langsung dengan pasien, namun pemahaman mereka atas kondisi yang dialami pasien juga menuntun hadirnya sisi kemanusiaan. Selanjutnya hal ini dapat direfleksikan dengan bagaimana kebijakan RS menindaklanjuti ketika aspek ekonomi harus diperbandingkan dengan sisi kemanusiaan. Sejatinya dalam menjalankan bisnis yang bergerak dalam lingkup kesehatan sangat sarat beririsan dimensi-dimensi sosial bahkan spiritual. Dari sisi organisasi yang tetap memiliki membutuhkan hadirnya unsur profit demi kelangsungan usahanya, rumah sakit tetap memiliki cara untuk “menolong” pasien yang membutuhkan dengan tidak menegasikan aturan yang ada.

Pendapat Gray & McNerney, (1986) juga dapat memberikan pandangan lain atas fenomena yang dialami RS ini. Meskipun sejak pemikiran Adam Smith dianggap menjadi tumpuan teori ekonomi tentang salah satu tujuan organisasi adalah maksimalisasi laba. Tetapi teori alternatif yang lebih baru dari korporasi yang mengakui peran manajer (sebagai pemilik), yang tujuan utamanya mungkin bisa berkaitan dengan status atau keamanan daripada memaksimalkan keuntungan. Tujuan serupa dapat menjiwai manajemen dalam organisasi yang bergerak di bidang kesehatan seperti rumah sakit. Beberapa ahli teori menurut Gray & McNerney, (1986) menyatakan bahwa sementara status manajemen dalam organisasi bertumpu secara substansial pada profitabilitas, namun prestise manajerial dalam organisasi yang berada dalam lingkup industri

kesehatan lebih banyak bertumpu pada ukuran dan reputasi (misalnya, untuk kualitas) institusi. Kualitas pelayanan dan citra dari institusi telah terbukti menjadi ukuran yang dianggap lebih penting dalam industri pelayanan kesehatan, jadi tidak hanya mengejar keuntungan atau angka laba tetapi aspek-aspek moral dan kemanusiaan juga memegang peran penting dalam mendukung keberlangsungan usahanya. Kondisi ini pula yang disadari oleh para akuntan RS, sehingga dalam praktiknya pertimbangan-pertimbangan yang mengarah pada kebijakan RS tetap mengintegrasikan unsur-unsur tersebut.

BAB V PENUTUP

5.1 Simpulan

Realitas rumah sakit mampu bertahan di masa krisis tidak lepas dari peran penting bagian akuntansi dan akuntan yang profesional. Dalam rangka menghadapi perubahan-perubahan yang terjadi akibat krisis pandemi Covid19, akuntan memerlukan kompetensi untuk beradaptasi yakni pada keterampilan dan etika profesional. Kompetensi adaptif tersebut ialah 1) Kemampuan analisis kebijakan dan peraturan pemerintah terkait operasional RS; 2) kemampuan komunikasi yang baik; 3) kemampuan berpikir strategis dan kritis; 4) kemampuan interpretasi informasi; dan 5) *continuous learning*. Akuntan yang adaptif adalah faktor kunci bagi sebuah perusahaan, sehingga krisis apa pun dapat diatasi.

Peran akuntan RS tidak hanya terbatas pada pencatatan hingga pelaporan akuntansi, tetapi juga manajemen risiko. Kehadiran akuntan dalam menerapkan prinsip akuntabilitas dapat mencegah dampak negatif krisis bagi RS seperti ancaman atas reputasi RS. Akuntabilitas proses pencairan klaim pelayanan jasa pasien Covid19 dalam bentuk keandalan dokumen hasil PCR sebagai bukti eksternal, dan proses verifikasi oleh Kemenkes menjawab kecurigaan masyarakat kepada pihak RS yang mengcovidkan pasien. Selain itu, kehadiran akuntan RS yang mempengaruhi kebijakan pelayanan pasien memiliki fungsi sosial dimana informasi akuntansi yang dihasilkan menjadi dasar pertimbangan dalam menentukan bagaimana pelayanan atas pasien covid RS mulai dari penyediaan infrastruktur yang sesuai protokol kesehatan Covid19 dan pertimbangan menerima pasien gejala Covid19.

Meskipun para akuntan bukanlah garda terdepan pelayanan pasien COVID19, namun pemahaman mereka atas kondisi yang dialami pasien juga menuntun hadirnya sisi kemanusiaan yaitu bagaimana ketika aspek ekonomi harus diperbandingkan dengan sisi kemanusiaan tercermin dari implementasi kebijakan RS. Sejatinya dalam menjalankan bisnis yang bergerak dalam lingkup kesehatan sangat sarat beririsan dimensi-dimensi sosial bahkan spiritual. Dari sisi organisasi yang tetap memiliki membutuhkan hadirnya unsur profit demi kelangsungan usahanya, rumah sakit tetap “menolong” pasien yang membutuhkan dengan tidak menegasikan aturan yang ada.

5.2 Saran

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat menjadi bahan pertimbangan bagi peneliti selanjutnya. Adapun keterbatasan penelitian ini ialah:

1. Pengambilan data bersumber dari informan yang semuanya berasal dari RS swasta di Kota Samarinda.
2. Penelitian ini terbatas untuk wilayah Kota Samarinda dikarenakan saat pelaksanaan penelitian sedang diberlakukannya pembatasan kegiatan masyarakat (PPKM) sehingga informan dari RSUD AWS, RS Pertamina, RSUD PPU, dan RSUD Bontang belum bersedia untuk melaksanakan interview.

Adapun saran yang dapat diberikan berdasarkan keterbatasan yang telah diuraikan ialah perlunya dilakukan penelitian lebih lanjut untuk mengetahui realitas akuntan(si) di masa Pandemi Covid19 dari sudut pandang akuntan di RSUD.

DAFTAR PUSTAKA

- Akinleye, D. D., McNutt, L. A., Lazariu, V., & McLaughlin, C. C. (2019). Correlation between hospital finances and quality and safety of patient care. *PLoS ONE*, *14*(8), 1–19. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0219124>
- Arora, A., Kumar, A., Alat, P., & Sekhar, S. (2020). Understanding coronaphobia. *Asian Journal of Psychiatry*, *54*(January), 1–6.
- Association, A. H. (2020). *Hospitals and Health Systems Face Unprecedented Financial Pressures Due to COVID-19 Introduction*. <https://www.aha.org/guidesreports/2020-05-05-hospitals-and-health-systems-face-unprecedented-financial-pressures-due>
- Ayuba, A., & Ghabayen, M. (2012). The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization. *Global Journal Of Management And Business Research*, *12*(15), 43–53.
- Bakker, M. H., van Bommel, M., Kerstholt, J. H., & Giebels, E. (2018). The influence of accountability for the crisis and type of crisis communication on people's behavior, feelings and relationship with the government. *Public Relations Review*, *44*(2), 277–286. <https://doi.org/10.1016/j.pubrev.2018.02.004>
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, *3*(2), 77–101. <http://www.tandfonline.com/action/journalInformation?journalCode=uqrp20%5Cn> <http://www.tandfonline.com/action/journalInformation?journalCode=uqrp20>
- Braun, V., & Clarke, V. (2019). *Successful qualitative research: a practical guide for beginners*. SAGE Publications.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, *12*(4), 389–402. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0178>
- Clarke, V., & Braun, V. (2013). Teaching thematic analysis: Overcoming challenges and developing strategies for effective learning. *The Psychologist*, *26*(2), 120–133.
- Denzin, N. K. (1978). *The Research Act A Theoretical Introduction to Sociological Methods* (2nd Editio). McGraw Hill.
- Dewi, L., & Dewi, N. (2020). Profesi Akuntansi Di Era New Normal : Apa Yang Harus Dipersiapkan ? *Jurnal Akuntansi Profesi*, *11*(2), 263–272.
- Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan. (2020). *Penyajian Beban Penanganan Dampak COVID-19 Sebagai Pos Luar Biasa dalam Laporan Operasional. Tepatkah?* KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA, DIREKTORAT JENDERAL PERBENDAHARAAN.
- Djaelani, A. R. (2013). Teknik Pengumpulan Data Dalam Penelitian Kualitatif. *Majalah Ilmiah Pawiyatan*, *XX*(1), 82–92.
- Gray, B. H., & Mc Nerney, W. J. (1986). For-Profit Enterprise in Health Care. In *New England Journal of Medicine* (Vol. 314, Issue 23). National Academy Press.

<https://doi.org/10.1056/nejm198606053142335>

- Hejase, H. J., Rkein, H., & Kazan, H. (2021). COVID-19 Boosts the Need for New Competencies for Accountancy Knowledge Workers. *Strategies in Accounting and Management (SIAM)*, 2(2), 1–7.
- Iriantara, Y. (2004). *Manajemen Strategis Public Relations*. Ghalia Indonesia.
- Jabin, S. (2021). The Impact of COVID- 19 on the Accounting Profession in Bangladesh. *Journal of Industrial Distribution & Business*, 12(7), 7–14. <https://doi.org/10.37945/cbr.2021.03.06>
- Jeurissen, P. (2010). *For-profit Hospitals: A comparative and longitudinal study of the for-profit hospital sector in four Western countries*. Erasmus University Rotterdam.
- Kriyantono, R. (2014). Public Relation dan Crisis Management: Pendekatan Critical Public relations Etnografi Kritis dan Kualitatif. In *Salemba Humanika* (Edisi Kedu). Kencana.
- Laurence, B. (1994). Crisis management: Preparing for and managing disasters. *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 35(2), 59–65.
- Lay, T. A., & Jusoh, R. (2012). Business Strategy, Strategic Role of Accountant, Strategic Management Accounting and Their Links to Firm Performance: An Exploratory Study of Manufacturing Companies in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 7(1). <https://doi.org/10.4324/9780080938943>
- Liu, Y., Lee, J. M., & Lee, C. (2020). The challenges and opportunities of a global health crisis: the management and business implications of COVID-19 from an Asian perspective. *Asian Business and Management*, 19(3), 277–297. <https://doi.org/10.1057/s41291-020-00119-x>
- Maffioli, E. M. (2020). Perspective piece: How is the world responding to the novel coronavirus disease (COVID-19) compared with the 2014 west African Ebola Epidemic? The importance of China as a player in the Global Economy. *American Journal of Tropical Medicine and Hygiene*, 102(5), 924–925. <https://doi.org/10.4269/ajtmh.20-0135>
- Martin, M. (2020). *The impact of COVID-19 pandemic on the activity of the professional accountant The impact of COVID-19 pandemic on the activity of the professional accountant. December.*
- Miskon, S., Bandara, W., & Fielt, E. (2015). Applying the principles of interpretive field research: As example of an is case study on shared services. *ARNP Journal of Engineering and Applied Sciences*, 10(23), 18078–18086.
- Mitroff, I. I., Shrivastava, P., & Udwardia, F. E. (1987). Effective Crisis Management. *The Academy of Management Executive*, 1(4), 283–292.
- OECD. (2020). Coronavirus: The world economy at risk. In *OECD Interim Economic Assessment*. <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/Interim-Economic-Assessment-2-March-2020.pdf>

- Papadopoulou, S., & Papadopoulou, M. (2020). The Accounting Profession Amidst the COVID-19 Pandemic. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 10(2), 39. <https://doi.org/10.5296/ijafr.v10i2.17001>
- Patrick, K. (2020). *How Can the Accountancy Profession Contribute to Ensuring COVID-19 Support Reaches the Intended Beneficiaries?* IFAC. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/discussion/how-can-accountancy-profession-contribute-ensuring-covid-19-support-reaches-intended-beneficiaries>
- Rahardjo, M. (2018). *Paradigma Interpretif*. <https://doi.org/10.36424/jpsb.v4i1.100>
- Sapolsky, H. M. (1984). The New Health Care for Profit: Doctors and Hospitals in a Competitive Environment. In *Journal of Health Politics, Policy and Law* (Vol. 9, Issue 1). <https://doi.org/10.1215/03616878-9-1-177>
- Shrivastava, P. (1993). Crisis theory/practice: Towards a sustainable future. *Organization & Environment*, 7(1), 23–42. <https://doi.org/10.1177/108602669300700103>
- Shrivastava, P., Mitroff, I. I., Danny, M., & Anil, M. (1988). Understanding industrial crises. *Journal of Management Studies*, 25(4), 285–303.
- Taufik, & Ayuningtyas, E. A. (2020). Dampak Pandemi Covid-19 Terhadap Bisnis Dan Eksistensi Platform Online. *Jurnal Pengembangan Wiraswasta*, 22(01), 21–32. <https://doi.org/10.33370/jpw.v22i1389>
- Walker, S. P. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, Organizations and Society*, 49, 41–50. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>
- Wibowo, D. . (2020). Optimisme Rumah Sakit di Masa Pandemi Covid-19. In *Optimisme Rumah Sakit di Masa Pandemi Covid-19* (p. 21). PERSI (Perhimpunan Rumah Sakit Seluruh Indonesia). https://persi.or.id/wp-content/uploads/2020/05/materi_drdanielbw.pdf
- Yamali, F. R., & Putri, R. N. (2020). Dampak Covid-19 Terhadap Ekonomi Indonesia. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 4(2), 384. <https://doi.org/10.33087/ekonomis.v4i2.179>
- Yarberry, W. A. (2005). Change Management. *Edpacs*, 33(4), 12–24. <https://doi.org/10.1201/1079.07366981/45519.33.4.20051001/90024.3>