



Menguak Titik Lemah BLU: Dampak Pengendalian Internal terhadap Kinerja dan Akuntabilitas Publik

Amrie Firmansyah*

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta

E-mail: amriefirmansyah@upnvj.ac.id

*penulis korespondensi

Keywords: *Akuntabilitas Publik, Badan Layanan Umum, Fleksibilitas Keuangan, Kinerja Keuangan, Pengendalian Internal*

ABSTRACT

This study aims to identify the weaknesses in internal control at Public Service Agencies (BLU) and analyze their impact on financial performance and public accountability across various sectors, including health and education. Using a scoping review method, the study explores literature related to BLU financial management, focusing on receivables management, inventory recording, internal audit, and financial flexibility. The findings reveal that major weaknesses in receivables management, particularly in the health sector, contribute to financial deficits. Furthermore, weaknesses in inventory recording and the execution of internal audits were found across sectors, leading to operational inefficiencies and declining public accountability. The financial flexibility granted to BLU, while providing autonomy in financial management, can exacerbate issues if not accompanied by strong internal control systems. Therefore, strengthening internal controls, implementing stricter audits, and providing management training are essential to improve BLU's financial performance and accountability. The government is advised to reinforce internal control regulations and enhance BLU managerial capacity through financial and risk management training. This study contributes to the literature on BLU management and offers policy recommendations to improve BLU efficiency and accountability in Indonesia.

Kata Kunci: *Financial Flexibility, Financial Performance, Internal Control, Public Accountability, Public Service Agency*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi kelemahan pengendalian internal di Badan Layanan Umum (BLU) dan menganalisis dampaknya terhadap kinerja keuangan dan akuntabilitas publik di berbagai sektor, termasuk kesehatan dan pendidikan. Menggunakan metode *scoping review*, penelitian ini mengeksplorasi literatur terkait pengelolaan keuangan BLU, dengan fokus pada pengelolaan piutang, pencatatan persediaan, audit internal, dan fleksibilitas keuangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelemahan utama

dalam pengelolaan piutang, terutama di sektor kesehatan, berkontribusi terhadap defisit keuangan. Selain itu, kelemahan dalam pencatatan persediaan dan pelaksanaan audit internal ditemukan di berbagai sektor, yang mengarah pada inefisiensi operasional dan menurunnya akuntabilitas publik. Fleksibilitas pengelolaan keuangan yang dimiliki BLU, meskipun memberikan otonomi dalam pengelolaan dana, dapat memperburuk masalah jika tidak diimbangi dengan sistem pengendalian internal yang kuat. Dengan demikian, peningkatan pengendalian internal, audit yang lebih ketat, serta pelatihan manajemen diperlukan untuk memperbaiki kinerja keuangan dan akuntabilitas BLU. Pemerintah disarankan memperkuat regulasi pengendalian internal serta meningkatkan kapasitas manajerial BLU melalui pelatihan keuangan dan risiko. Hasil penelitian ini berkontribusi pada literatur mengenai pengelolaan BLU dan memberikan rekomendasi kebijakan untuk meningkatkan efisiensi dan akuntabilitas BLU di Indonesia.

PENDAHULUAN

Badan Layanan Umum (BLU) di Indonesia merupakan entitas yang diberi fleksibilitas untuk mengelola keuangan dengan otonomi lebih besar dibandingkan dengan lembaga pemerintah lainnya. Tujuan utama pembentukan BLU adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas layanan publik melalui pengelolaan keuangan yang lebih mandiri, terutama di sektor-sektor penting seperti kesehatan dan pendidikan (Adhitama & Joshua, 2023). Meskipun demikian, penerapan BLU di lapangan menunjukkan adanya kelemahan dalam pengendalian internal, yang berpotensi menurunkan akuntabilitas dan kualitas layanan. Laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 2 Tahun 2023 Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menunjukkan adanya sejumlah kelemahan signifikan dalam pengelolaan piutang, persediaan, dan penyusunan Rencana Bisnis Anggaran (RBA) di berbagai BLU (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024).

Pandemi COVID-19 memperburuk situasi pengelolaan keuangan di sektor kesehatan, terutama bagi rumah sakit yang berstatus BLU. Penurunan kunjungan pasien secara drastis, ditambah dengan klaim BPJS yang tidak tertagih tepat waktu, memberikan tekanan besar pada stabilitas keuangan rumah sakit (Ariyani, 2021). Misalnya, RSUD di Brebes melaporkan peningkatan kemandirian keuangan selama pandemi, meskipun menghadapi penurunan signifikan dalam jumlah pasien yang berkunjung (Ariyani, 2021). Hal ini mengindikasikan bahwa, meskipun tantangan eksternal cukup berat, BLU di sektor kesehatan memiliki peluang untuk meningkatkan efisiensi pengelolaan keuangan mereka jika didukung oleh pengendalian internal yang efektif. Faktor internal, seperti lemahnya pengelolaan piutang dan persediaan, kerap diperburuk oleh tekanan lingkungan eksternal. Menurut Thanapaet et al. (2023), lingkungan eksternal memainkan peran penting dalam memengaruhi kinerja organisasi publik, terutama di sektor strategis seperti kesehatan dan pendidikan.

Di sektor pendidikan, BLU menghadapi tantangan yang serupa dengan sektor kesehatan. Sebagaimana diungkapkan oleh Yu (2023), otonomi yang diberikan kepada lembaga seperti BLU dapat menjadi pedang bermata dua. Ketika pengendalian internal tidak berjalan secara efektif, otonomi tersebut berpotensi meningkatkan risiko konflik keagenan dan ketidakefisienan dalam pengelolaan keuangan. IHPS II Tahun 2023 menunjukkan bahwa pendapatan BLU dari Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) tidak optimal akibat ketidakmampuan menetapkan target yang realistis dan faktor eksternal seperti penurunan jumlah mahasiswa selama pandemi (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Pengelolaan piutang yang lemah dan tidak tertibnya pencatatan persediaan menyebabkan ketidakmampuan BLU untuk memaksimalkan potensi pendapatan mereka (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Akibatnya, beberapa institusi pendidikan mengalami penurunan akreditasi dan penurunan kualitas layanan publik yang signifikan.

IHPS 2 Tahun 2023 yang diterbitkan oleh BPK mengungkapkan bahwa BLU sering kali gagal menyelaraskan antara Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA) yang telah disusun dengan realisasi anggaran yang dicapai. Ketidakpatuhan terhadap RBA ini menyebabkan ketidaksesuaian antara perencanaan dan pelaksanaan kegiatan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Masalah ini diperburuk oleh lemahnya pengawasan internal dan pencatatan keuangan yang tidak memadai, yang secara langsung menurunkan tingkat

akuntabilitas BLU. Kondisi ini sangat nyata terlihat di sektor kesehatan, di mana rumah sakit BLU menghadapi kendala serius dalam pengelolaan obat dan alat kesehatan, sebagaimana diungkapkan oleh Silalahi et al. (2021).

Studi lain oleh Wibawa et al. (2023) pada SMK berstatus BLUD menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan yang lemah, terutama dalam hal pengendalian piutang, dapat berdampak negatif pada kualitas layanan dan daya saing institusi pendidikan. Hal ini mengindikasikan bahwa pengendalian internal yang efektif tidak hanya relevan di sektor kesehatan tetapi juga sangat penting dalam mendukung pengelolaan keuangan yang lebih baik di sektor pendidikan. Pengelolaan keuangan BLU yang lemah, terutama terkait dengan sistem pengendalian internal, memiliki dampak yang signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas lembaga. Ketika pengendalian internal tidak berjalan secara efektif, risiko korupsi dan penyalahgunaan anggaran meningkat, yang selanjutnya memengaruhi kinerja keuangan dan operasional BLU (Farwitawati, 2020). Selain itu, kegagalan dalam memperkuat pengendalian internal dapat menyebabkan penurunan kepercayaan masyarakat terhadap BLU sebagai penyedia layanan publik (Eriansyah, 2020). Sebagaimana diungkapkan oleh Caillier (2020), akuntabilitas tidak hanya memastikan kinerja keuangan yang lebih baik tetapi juga berperan penting dalam membangun kepercayaan masyarakat terhadap lembaga publik.

Berdasarkan pendekatan teori keagenan, hubungan antara pemerintah sebagai pemilik (*principal*) dan BLU sebagai agen menciptakan masalah keagenan ketika kepentingan antara keduanya tidak selaras. BLU diberi otonomi untuk mengelola keuangan mereka sendiri, namun jika sistem pengendalian internal yang memadai tidak diterapkan, maka agen (BLU) mungkin tidak bertindak sesuai dengan kepentingan *principal* (pemerintah) dalam memastikan efisiensi dan akuntabilitas. Oleh karena itu, pengawasan dan pengendalian internal yang efektif sangat diperlukan untuk meminimalkan konflik keagenan dan memastikan bahwa BLU berfungsi sesuai mandatnya (Eisenhardt, 1989; Jensen & Meckling, 1976). Otonomi yang diberikan kepada agen memang memiliki potensi untuk mendorong efisiensi, tetapi hal ini hanya dapat tercapai jika disertai dengan mekanisme pengawasan dan pengendalian internal yang berjalan dengan baik (Yu, 2023). Dengan demikian, pengendalian internal bukan hanya sekadar alat pengawasan, tetapi juga instrumen penting untuk memastikan bahwa otonomi BLU digunakan secara optimal untuk mencapai tujuan organisasi dan kepentingan publik.

Lemahnya sistem pengendalian internal di BLU dapat menurunkan fungsi BLU dalam mendorong fleksibilitas pengelolaan keuangan di lembaga pemerintah. Kelemahan dalam pengendalian internal mengakibatkan terjadinya penurunan kinerja keuangan, serta menurunnya tingkat akuntabilitas yang menjadi tolok ukur utama kepercayaan publik terhadap BLU (Farwitawati, 2020). Ulasan atas sistem pengendalian internal BLU menarik untuk dielaborasi lebih lanjut karena penyalahgunaan keuangan di BLU berpotensi semakin besar, sehingga kondisi ini akan merugikan masyarakat sebagai penerima layanan publik. Pengendalian internal yang efektif merupakan salah satu faktor utama dalam menjaga transparansi dan akuntabilitas di BLU. Dengan sistem pengendalian yang lemah, BLU akan sulit mencapai tujuan dalam memberikan layanan publik yang berkualitas. Oleh karena itu,

penelitian ini berupaya untuk mengevaluasi sejauh mana kelemahan dalam pengendalian internal berdampak pada kinerja keuangan dan akuntabilitas di BLU.

Penelitian sebelumnya telah mengidentifikasi berbagai masalah yang dihadapi BLU, terutama terkait pengelolaan keuangan. Adhitama & Joshua (2023) menemukan bahwa pengumpulan PNBPN oleh BLU masih belum optimal akibat faktor internal seperti kurangnya kemampuan menetapkan target pendapatan, serta faktor eksternal seperti pandemi. Penelitian ini menunjukkan bahwa faktor-faktor internal yang tidak terkelola dengan baik berperan signifikan dalam menurunkan kinerja BLU. Amany et al. (2020) menegaskan bahwa ukuran BLU berpengaruh positif terhadap akreditasi institusi pendidikan tinggi, namun pendapatan dari APBN dan jasa tidak memiliki dampak signifikan terhadap kinerja akreditasi. Amany et al. (2020) juga mengindikasikan bahwa terdapat faktor lain, seperti pengendalian internal, yang lebih penting dalam memastikan kinerja BLU.

Ariyani (2021) mencatat bahwa meskipun pandemi COVID-19 mengakibatkan penurunan kunjungan pasien di sektor kesehatan, beberapa BLU menunjukkan peningkatan kemandirian keuangan. Penelitian ini menunjukkan bahwa ketika pengelolaan keuangan dilakukan dengan baik, BLU dapat bertahan bahkan di tengah tantangan ekonomi yang besar. Namun, keberhasilan ini sangat bergantung pada efektivitas pengendalian internal yang diterapkan di BLU. Farwitawati (2020) juga menemukan bahwa tidak ada perbedaan signifikan dalam kinerja keuangan RSUD Bengkalis sebelum dan sesudah penerapan sistem pengelolaan keuangan BLU. Temuan ini mengindikasikan bahwa sistem BLU belum diimplementasikan secara optimal.

Astuti & Hariani (2020) menemukan bahwa kinerja BLU dapat meningkatkan kemandirian keuangan BLU, tetapi indikator kinerja pelayanan lainnya tidak memiliki pengaruh signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun pengelolaan keuangan memberikan dampak langsung pada kinerja, faktor lain, seperti pengendalian internal yang memadai, juga diperlukan untuk mencapai kinerja yang lebih baik. Penelitian lain oleh Silalahi et al. (2021) menemukan bahwa implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PPK-BLU) di RSUD Dr. RM Djoelham Binjai meningkatkan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan dan mutu layanan, tetapi masih membutuhkan perbaikan dalam koordinasi internal dan pengelolaan persediaan. Putra (2020) mencatat bahwa mayoritas BLU, terutama di sektor kesehatan dan pendidikan, mengalami penurunan kinerja keuangan akibat pandemi. Namun, beberapa BLU menunjukkan peningkatan efisiensi dalam pengelolaan piutang dan anggaran, yang menunjukkan bahwa dengan pengelolaan keuangan yang tepat, BLU dapat mempertahankan kinerja meskipun dalam kondisi yang sulit. Penelitian ini menekankan pentingnya pengendalian internal yang efektif dalam memastikan keberhasilan pengelolaan BLU, terutama di masa-masa krisis.

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi kelemahan sistem pengendalian internal di Badan Layanan Umum (BLU) dan mengkaji dampaknya terhadap kinerja keuangan serta akuntabilitas publik. Fokus utama penelitian ini adalah pada sektor kesehatan dan pendidikan, mengingat kedua sektor tersebut memiliki peran strategis dalam penyediaan layanan publik di Indonesia. Dengan menyoroti tantangan yang dihadapi BLU dalam mengelola keuangan, penelitian ini berupaya tidak hanya mengidentifikasi masalah utama tetapi juga memberikan rekomendasi aplikatif untuk memperbaiki sistem pengendalian

internal. Dalam konteks ini, penelitian memberikan perhatian lebih pada dimensi pengendalian internal sebagai elemen kunci yang sering kali terabaikan dalam studi sebelumnya. Menurut Thanapaet et al. (2023), faktor internal dan eksternal memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja organisasi publik. Temuan ini menegaskan bahwa lingkungan operasional yang kompleks membutuhkan sistem pengendalian internal yang kuat agar BLU dapat mengelola tantangan eksternal seperti perubahan kebijakan atau tekanan fiskal.

Sebagian besar penelitian sebelumnya cenderung berfokus pada analisis kinerja keuangan dan operasional BLU tanpa mempertimbangkan pentingnya pengendalian internal dalam menjaga transparansi dan akuntabilitas. Sebagai contoh, penelitian Adhitama & Joshua (2023) menunjukkan bahwa pengumpulan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) oleh BLU sering kali tidak optimal, namun tidak menyoroti bagaimana kelemahan pengendalian internal berkontribusi terhadap masalah tersebut. Demikian pula, Amany et al. (2020) mencatat pengaruh positif ukuran BLU terhadap akreditasi institusi pendidikan, tetapi kurang memperhatikan elemen pengendalian internal yang dapat memengaruhi efisiensi dan akuntabilitas lembaga tersebut. Di sisi lain, penelitian Yu (2023) menunjukkan bahwa otonomi yang diberikan kepada lembaga seperti BLU dapat meningkatkan efisiensi operasional, tetapi hanya jika mekanisme pengendalian internal diterapkan dengan efektif. Hal ini menunjukkan bahwa otonomi tanpa pengawasan yang memadai dapat meningkatkan risiko konflik keagenan.

Pendekatan teori keagenan digunakan untuk menjelaskan hubungan antara pemerintah sebagai principal dan BLU sebagai agen, di mana adanya kelemahan dalam pengendalian internal dapat memicu masalah keagenan. Kelemahan tersebut menciptakan risiko bahwa BLU, sebagai agen, tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemerintah sebagai *principal*. Pendekatan teori keagenan ini memberikan kerangka teoritis yang kuat untuk memahami mengapa pengawasan dan pengendalian internal yang efektif sangat penting dalam memitigasi konflik keagenan. Sebagaimana dijelaskan oleh Wibawa et al. (2023), kelemahan dalam pengelolaan keuangan, terutama di sektor pendidikan, dapat menurunkan efisiensi operasional dan menghambat pencapaian tujuan strategis BLU. Hal ini relevan untuk menunjukkan bahwa pengendalian internal yang kuat dapat meningkatkan akuntabilitas dan mencegah penyalahgunaan anggaran di sektor publik.

Penelitian ini juga menyoroti pentingnya motivasi dan akuntabilitas dalam keberhasilan BLU, terutama selama krisis seperti pandemi COVID-19. Caillier (2020) menyatakan bahwa akuntabilitas tidak hanya memastikan kinerja keuangan yang baik tetapi juga meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap lembaga publik. Dalam konteks BLU, pengendalian internal yang lemah tidak hanya berdampak pada efisiensi operasional tetapi juga mengurangi kepercayaan masyarakat terhadap kemampuan BLU dalam menyediakan layanan publik yang berkualitas. Oleh karena itu, pengendalian internal yang kuat menjadi elemen kunci dalam mendorong efisiensi, akuntabilitas, dan kepercayaan publik terhadap BLU.

Dari perspektif kebijakan, penelitian ini diharapkan dapat memberikan rekomendasi kepada pemerintah untuk memperkuat pengawasan dan pelatihan bagi aparatur pengelola BLU, terutama dalam hal penerapan pengendalian internal. Pelatihan ini harus mencakup

peningkatan kapasitas dalam pengelolaan keuangan, penyusunan Rencana Bisnis dan Anggaran (RBA), serta pengelolaan aset dan piutang. Selain itu, penelitian ini menggarisbawahi pentingnya penggunaan teknologi untuk mendukung pengendalian internal yang lebih transparan dan akuntabel. Dengan demikian, penelitian ini tidak hanya berkontribusi pada pengembangan literatur tetapi juga menawarkan alternatif solusi untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap BLU sebagai institusi yang memiliki kewajiban dalam memberikan layanan publik. Upaya ini diharapkan dapat memperbaiki kualitas layanan publik secara keseluruhan dan mendorong efisiensi serta akuntabilitas yang lebih baik di sektor kesehatan dan pendidikan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode *scoping review*, sebagaimana dirumuskan oleh Arksey & O'Malley (2005), untuk memetakan literatur terkait kelemahan pengendalian internal di Badan Layanan Umum (BLU). Pendekatan ini dipilih karena memungkinkan pemetaan konsep-konsep kunci, sumber bukti, dan jenis studi yang relevan dalam topik yang kompleks atau belum banyak dijelajahi secara sistematis. *Scoping review* berguna untuk mengidentifikasi kesenjangan penelitian dan memberikan wawasan tentang cakupan penelitian yang ada tanpa melakukan penilaian kualitas studi secara mendalam.

Proses penelitian dimulai dengan mengidentifikasi pertanyaan penelitian yang memfokuskan pada kelemahan pengendalian internal BLU, seperti manajemen piutang, pengelolaan persediaan, dan audit internal, serta dampaknya terhadap kinerja keuangan dan akuntabilitas publik. Pencarian literatur dilakukan melalui dua platform utama, yaitu *Google Scholar* dan *Scopus*. *Google Scholar* digunakan untuk memperoleh artikel berbahasa Indonesia dengan tujuan mendapatkan perspektif lokal terkait pengelolaan BLU di Indonesia. Kata kunci yang digunakan meliputi "pengendalian internal BLU," "kinerja keuangan BLU," dan "akuntabilitas BLU," dengan rentang waktu artikel yang diterbitkan antara tahun 2013 hingga 2023. Sementara itu, *Scopus* digunakan untuk mendapatkan artikel internasional yang relevan dengan kata kunci "*public service agency*," dengan rentang waktu antara tahun 2020 hingga 2024.

Seleksi artikel dilakukan dengan menerapkan kriteria inklusi untuk menyaring artikel yang secara eksplisit membahas kelemahan pengendalian internal. Artikel yang hanya menyinggung BLU secara umum atau tidak memberikan wawasan mendalam dikeluarkan dari analisis. Selain itu, laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II BPK Tahun 2023 digunakan sebagai sumber data tambahan untuk memperkuat analisis. Data yang terkumpul dianalisis menggunakan pendekatan tematik. Temuan dari berbagai artikel dikelompokkan berdasarkan tema utama, seperti kelemahan dalam pengelolaan piutang, efisiensi operasional, dan manajemen risiko. Proses triangulasi dilakukan dengan membandingkan temuan dari berbagai sumber untuk memastikan konsistensi dan validitas hasil. Sebagai landasan konseptual, penelitian ini menggunakan teori keagenan untuk mengevaluasi konflik antara pemerintah sebagai principal dan BLU sebagai agen dalam pengelolaan pengendalian internal. Teori ini relevan untuk menganalisis bagaimana kelemahan dalam struktur pengelolaan dapat memengaruhi akuntabilitas dan kinerja BLU secara keseluruhan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam konteks teori keagenan, kelemahan dalam pengendalian internal berpotensi memicu perilaku oportunistik oleh pengelola BLU sebagai agen, yang bertentangan dengan kepentingan pemerintah sebagai principal (Jensen & Meckling, 1976). Sebagaimana diungkapkan oleh Yu (2023), otonomi yang diberikan kepada lembaga publik seperti BLU memang dapat meningkatkan efisiensi, tetapi tanpa pengendalian internal yang memadai, risiko konflik keagenan menjadi semakin tinggi. Perilaku oportunistik ini dapat mengakibatkan ketidakefisienan, penyalahgunaan anggaran, dan penurunan kualitas layanan yang seharusnya diberikan kepada masyarakat.

Laporan IHPS 2 Tahun 2023 mengungkapkan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal (SPI) masih menjadi salah satu isu utama dalam pengelolaan BLU, dengan kontribusi sebesar 20,33% dari total temuan BPK (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Ketidakpatuhan terhadap regulasi, yang mencapai nilai Rp6,46 triliun, menunjukkan adanya risiko signifikan terkait ketidakmampuan BLU untuk memenuhi standar pengelolaan keuangan yang baik (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Ketidakpatuhan ini memperburuk potensi konflik keagenan, karena pengelola BLU mungkin tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemerintah sebagai principal.

Beberapa penelitian sebelumnya menggarisbawahi tantangan yang dihadapi BLU dalam memenuhi mandatnya. Adhitama & Joshua (2023) menemukan bahwa BLU belum optimal dalam mengumpulkan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), terutama karena lemahnya penetapan target pendapatan yang realistis. Kondisi ini diperburuk oleh pandemi COVID-19, yang memberikan tekanan besar pada kemampuan pengelolaan keuangan BLU (Adhitama & Joshua, 2023). Putra (2020) menegaskan bahwa ketidakmampuan BLU di sektor kesehatan dan pendidikan untuk beradaptasi terhadap ketidakpastian pandemi menunjukkan adanya kelemahan mendasar dalam pengelolaan internal. Thanapaet et al. (2023) mendukung argumen ini, dengan menyoroti bahwa tekanan eksternal seperti pandemi sering kali memperburuk kelemahan internal organisasi, terutama ketika mekanisme pengendalian risiko tidak diterapkan secara efektif.

Dampak pandemi COVID-19 pada kinerja keuangan BLU di sektor kesehatan memberikan gambaran yang beragam. Sebagai contoh, Ariyani (2021) menemukan bahwa RSUD di Brebes, yang berstatus BLUD, mampu meningkatkan kemandirian keuangan sekaligus mempertahankan tingkat kepuasan masyarakat meskipun jumlah kunjungan pasien menurun secara signifikan. Temuan ini menyoroti bahwa fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan BLU dapat menjadi keunggulan jika didukung oleh pengendalian internal yang kuat. Selain itu, laporan IHPS 2 Tahun 2023 mencatat bahwa pengelolaan piutang yang lemah, terutama terkait klaim BPJS, menjadi tantangan signifikan bagi banyak rumah sakit BLU (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Kelemahan ini menyebabkan defisit operasional yang mengancam kelangsungan layanan kesehatan.

Steiner et al. (2024) menambahkan bahwa audit internal yang efektif berperan penting dalam memperkuat akuntabilitas dan efisiensi organisasi, terutama selama masa krisis. Dengan pengelolaan yang tepat, BLU memiliki kapasitas untuk bertahan bahkan dalam situasi krisis. Namun, tidak semua BLU berhasil mengelola dampak pandemi secara efektif. Aulia & Hasibuan (2023) mengungkapkan bahwa RSUD Panyabungan menghadapi kendala

serius dalam pengelolaan keuangan, yang terutama disebabkan oleh kapasitas sumber daya manusia (SDM) dan infrastruktur yang tidak memadai. Fusi et al. (2023) menyoroti bahwa pengelolaan risiko yang adaptif dan pengembangan kapasitas SDM dapat meningkatkan ketahanan organisasi publik terhadap tantangan eksternal. Laporan IHPS 2 Tahun 2023 juga menggarisbawahi pentingnya pengelolaan persediaan yang lebih efektif untuk mencegah pemborosan, terutama dalam stok obat di rumah sakit BLU (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Selain itu, Virnandes et al. (2024) menekankan pentingnya adopsi teknologi untuk memperkuat pengelolaan keuangan dan mendukung transparansi, yang relevan dalam konteks BLU dengan infrastruktur terbatas.

Pengembangan kapasitas SDM dan penguatan infrastruktur perlu untuk dilakukan sebagai langkah strategis untuk meningkatkan keandalan sistem pengendalian internal BLU. Howlader (2024) menegaskan bahwa transparansi dalam pengelolaan keuangan memainkan peran penting dalam meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap lembaga publik. Dengan peningkatan kapasitas SDM, BLU dapat mengelola anggaran lebih baik, menyusun laporan keuangan dengan lebih andal, dan meningkatkan akuntabilitas kepada pemerintah dan masyarakat. Dalam jangka panjang, penguatan sistem pengendalian internal tidak hanya akan meningkatkan efisiensi operasional tetapi juga memperkuat ketahanan BLU dalam menghadapi krisis, sehingga mampu memberikan layanan publik yang berkualitas sesuai mandatnya.

Pengelolaan piutang, khususnya terkait klaim BPJS, menjadi tantangan signifikan dalam menjaga stabilitas arus kas BLU. Laporan IHPS 2 Tahun 2023 mengungkapkan bahwa sejumlah rumah sakit BLU menghadapi kesulitan dalam manajemen piutang BPJS, yang menyebabkan defisit operasional dan berpotensi mengancam kelangsungan layanan kesehatan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Temuan ini sejalan dengan penelitian Eriansyah (2020), yang menunjukkan bahwa meskipun RSUD Jampangkulon memiliki sistem informasi akuntansi yang relatif efektif, keterlambatan pencairan klaim BPJS tetap berdampak negatif terhadap arus kas rumah sakit. Selain itu, Farwitawati (2020) mendukung argumen ini dengan mencatat bahwa implementasi BLUD di RSUD Bengkalis tidak menghasilkan perbaikan signifikan dalam kinerja keuangan, terutama akibat lemahnya strategi manajemen piutang. Wibawa et al. (2023) menambahkan bahwa kelemahan dalam pengelolaan piutang juga ditemukan di sektor pendidikan, yang berdampak negatif pada kualitas layanan dan daya saing institusi pendidikan. Kondisi ini menunjukkan perlunya penguatan sistem pengendalian internal yang berfokus pada efisiensi pengelolaan piutang untuk meningkatkan stabilitas finansial dan akuntabilitas BLU.

Pengelolaan persediaan merupakan area kritis yang memengaruhi efisiensi operasional BLU. Laporan IHPS 2 Tahun 2023 juga mencatat bahwa beberapa rumah sakit BLU mengalami kendala dalam pencatatan dan pengelolaan stok obat, yang berujung pada ketidakseimbangan stok dan pemborosan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Silalahi et al. (2021) menyatakan bahwa koordinasi yang kurang efektif antarbagian di RSUD Dr. RM Djoelham Binjai menyebabkan inefisiensi dalam pengelolaan persediaan, yang berdampak pada kualitas layanan yang diberikan. Steiner et al. (2024) menambahkan bahwa audit internal yang terfokus pada pengelolaan persediaan dapat membantu mengidentifikasi

ketidakseimbangan dan meningkatkan efisiensi operasional. Selain itu, Fusi et al. (2023) menyatakan bahwa pengelolaan risiko yang adaptif, termasuk dalam pengelolaan persediaan, sangat penting untuk menjaga kelangsungan operasional organisasi publik selama masa krisis.

Dampak pengelolaan persediaan terhadap kinerja BLU juga dipengaruhi oleh faktor eksternal seperti tarif BPJS dan otonomi daerah. Fatmawati et al. (2024) mencatat bahwa tarif BPJS yang lebih kompetitif dan pelaksanaan otonomi daerah memberikan kontribusi positif terhadap kinerja keuangan RSUP Dr. Wahidin Sudirohusodo. Terkait dengan hal tersebut, Virnandes et al. (2024) menegaskan bahwa adopsi teknologi dalam pengelolaan persediaan dapat meningkatkan transparansi dan akurasi pencatatan, sehingga mengurangi pemborosan dan meningkatkan efisiensi. Zeng & Lin (2020) menambahkan bahwa kelemahan dalam audit internal terkait pengelolaan persediaan dapat menjadi hambatan utama dalam mencapai efisiensi operasional. Oleh karena itu, penguatan pengelolaan persediaan, didukung oleh pengendalian internal yang lebih baik dan teknologi yang tepat, menjadi strategi penting untuk meningkatkan kualitas layanan BLU.

Fleksibilitas keuangan adalah salah satu keunggulan utama yang dimiliki oleh Badan Layanan Umum (BLU). Kemampuan untuk mengelola anggaran secara mandiri memungkinkan BLU untuk menyesuaikan pengeluaran dengan kebutuhan spesifik, mendukung efisiensi dan efektivitas layanan publik. Bareta et al. (2020) menyatakan bahwa fleksibilitas ini sejalan dengan implementasi Omnibus Law Cipta Kerja, yang memberikan ruang adaptasi kebijakan lebih luas, terutama dalam mendukung kebutuhan daerah. Namun, dalam konteks teori keagenan, fleksibilitas tanpa pengawasan yang memadai dapat meningkatkan risiko perilaku oportunistik oleh pengelola BLU sebagai agen, yang pada akhirnya dapat merugikan pemerintah sebagai *principal* (Shleifer & Vishny, 1997). Yu (2023) menegaskan bahwa otonomi yang diberikan kepada lembaga publik seperti BLU harus diimbangi dengan mekanisme pengendalian internal yang kuat untuk mencegah konflik keagenan yang berpotensi merugikan. IHPS 2 Tahun 2023 menunjukkan bahwa pengendalian internal yang lemah tetap menjadi tantangan signifikan dalam mendukung fleksibilitas keuangan BLU (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Kondisi ini mencerminkan risiko signifikan terhadap pengelolaan keuangan BLU. Meskipun bermanfaat, fleksibilitas keuangan memerlukan pengawasan yang ketat agar tetap selaras dengan tujuan utama BLU. Temuan ini konsisten dengan (Putra, 2020), yang menyoroti pentingnya pengawasan ketat untuk memastikan fleksibilitas keuangan BLU tidak disalahgunakan.

Thanapaet et al. (2023) menyatakan bahwa tekanan eksternal, seperti perubahan kebijakan atau krisis, dapat memperburuk kelemahan internal jika tidak ada pengawasan yang efektif. Dalam konteks fleksibilitas keuangan, tekanan ini dapat memperbesar risiko penyalahgunaan anggaran, terutama ketika mekanisme pengendalian internal tidak memadai. Wibawa et al. (2023) menambahkan bahwa kelemahan dalam pengelolaan piutang dan anggaran, seperti yang ditemukan di BLU sektor pendidikan, berdampak pada kualitas layanan. Kelemahan ini menekankan bahwa fleksibilitas keuangan harus diiringi dengan sistem pengendalian internal yang kuat untuk memastikan efektivitas dan efisiensi. Caillier (2020) memperkuat argumen bahwa penguatan akuntabilitas adalah elemen kunci untuk mencegah penyalahgunaan dan membangun kepercayaan masyarakat terhadap

lembaga publik. Terkait dengan hal tersebut, Steiner et al. (2024) menyoroti pentingnya audit internal yang difokuskan pada area berisiko tinggi, seperti fleksibilitas anggaran, untuk memastikan bahwa pengelolaan keuangan mendukung tujuan utama BLU. Audit internal yang efektif tidak hanya membantu mencegah penyalahgunaan tetapi juga memberikan jaminan bahwa anggaran fleksibel digunakan secara efisien.

Transparansi juga memainkan peran penting dalam mendukung fleksibilitas keuangan BLU. Howlader (2024) menyatakan bahwa transparansi dalam pengelolaan anggaran dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap lembaga publik, yang pada akhirnya menjaga legitimasi BLU. Dalam mendukung transparansi dan efisiensi, teknologi dapat menjadi alat strategis. Virnandes et al. (2024) menegaskan bahwa pemanfaatan teknologi dalam pengelolaan keuangan dapat meminimalkan risiko penyalahgunaan dan meningkatkan akurasi pencatatan anggaran. Zeng & Lin (2020) mendukung temuan ini dengan mencatat bahwa audit berbasis teknologi dapat menjadi solusi untuk memperbaiki kelemahan dalam pengawasan tradisional. Fusi et al. (2023) juga mencatat bahwa pengelolaan risiko yang adaptif sangat penting untuk memastikan fleksibilitas keuangan tetap efektif selama krisis seperti pandemi. Dalam hal ini, pengembangan kapasitas sumber daya manusia (SDM) menjadi langkah strategis yang relevan. Kattel & Takala (2021) merekomendasikan pengelolaan berbasis risiko dan pelatihan yang berkelanjutan bagi SDM BLU dapat memperkuat pengawasan dan memastikan bahwa fleksibilitas keuangan dapat berjalan sesuai mandat.

Temuan-temuan pada sektor pendidikan mengungkapkan bahwa tata kelola Badan Layanan Umum (BLU) di institusi pendidikan tinggi masih menghadapi berbagai tantangan. Penelitian Amany et al. (2020) menunjukkan bahwa ukuran institusi BLU memiliki pengaruh positif terhadap akreditasi lembaga pendidikan, mencerminkan bahwa skala organisasi yang lebih besar cenderung memberikan sumber daya dan fleksibilitas yang lebih besar untuk meningkatkan kualitas layanan. Namun, penelitian ini juga menemukan bahwa pendapatan yang berasal dari alokasi APBN dan jasa layanan BLU tidak memberikan pengaruh signifikan terhadap akreditasi perguruan tinggi. Hal ini menandakan perlunya optimalisasi ukuran institusi melalui strategi peningkatan efisiensi pengelolaan sumber daya, sambil memastikan bahwa sumber pendapatan BLU dimanfaatkan secara optimal untuk mendukung peningkatan kualitas dan akreditasi lembaga pendidikan. Selain itu, Jaenudin et al. (2022) menyoroti dilema perguruan tinggi BLU antara memilih sentralisasi atau desentralisasi dalam tata kelola mereka. Sentralisasi sering kali memberikan kontrol yang lebih terpusat terhadap alokasi sumber daya, tetapi dapat mengurangi fleksibilitas dalam pengambilan keputusan lokal yang relevan dengan kebutuhan operasional. Sebaliknya, desentralisasi memberikan otonomi kepada unit-unit kerja untuk mengelola sumber daya secara mandiri, tetapi juga berisiko menciptakan inkonsistensi dalam tata kelola. Dilema ini menunjukkan perlunya pendekatan *hybrid* yang menggabungkan keunggulan kedua sistem, dengan tetap menjaga keseimbangan antara fleksibilitas dan akuntabilitas.

Selain itu, Kurniawan & Sugiri (2021) menyoroti pentingnya peningkatan mekanisme tata kelola dan kompetensi sumber daya manusia di BLU sektor pendidikan untuk memaksimalkan kepuasan pengguna layanan. Temuan ini menyoroti bahwa kelemahan

sistem pengendalian internal di perguruan tinggi BLU dapat menjadi penghambat utama dalam pencapaian tujuan strategis. Peningkatan kompetensi SDM diperlukan untuk mendukung pelaksanaan pengendalian internal yang efektif, termasuk dalam pengelolaan keuangan, penyusunan laporan, dan pengawasan penggunaan anggaran. Laporan IHPS 2 Tahun 2023 menguatkan temuan ini dengan mencatat adanya kelemahan dalam pengelolaan piutang dan anggaran di BLU sektor pendidikan, yang berdampak pada efisiensi operasional dan kualitas layanan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2024). Penguatan sistem pengendalian internal menjadi sangat penting untuk mendukung optimalisasi tata kelola BLU di sektor pendidikan. Kattel & Takala (2021) merekomendasikan pendekatan berbasis risiko untuk membantu mengidentifikasi dan mengurangi potensi risiko yang menghambat efektivitas tata kelola. Selain itu, adopsi teknologi untuk meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pengelolaan sumber daya juga menjadi kebutuhan yang mendesak. Virnandes et al. (2024) menekankan pentingnya digitalisasi dalam tata kelola keuangan untuk memastikan akurasi pencatatan dan meminimalkan potensi penyalahgunaan anggaran. Penerapan audit berbasis teknologi, sebagaimana diuraikan oleh Zeng & Lin (2020), juga dapat membantu meningkatkan akuntabilitas dan memperbaiki kelemahan dalam mekanisme pengawasan tradisional. Oleh karena itu, tata kelola BLU di sektor pendidikan memerlukan strategi yang holistik untuk mengatasi tantangan yang ada. Strategi tersebut mencakup penguatan sistem pengendalian internal, pengembangan kapasitas SDM, adopsi teknologi, serta pendekatan yang seimbang antara sentralisasi dan desentralisasi. Institusi pendidikan BLU dapat lebih efektif dalam memenuhi mandat mereka untuk menyediakan layanan berkualitas yang selaras dengan kebutuhan masyarakat dan pemerintah.

Audit internal menjadi salah satu komponen kunci dalam memastikan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan Badan Layanan Umum (BLU). Sebagai mekanisme pengawasan, audit internal membantu mengidentifikasi kelemahan dalam sistem pengendalian internal, memberikan rekomendasi perbaikan, dan memastikan bahwa pengelolaan keuangan berjalan sesuai dengan prinsip-prinsip tata kelola yang baik. Wijayanti et al. (2020) menunjukkan bahwa efektivitas audit internal di BLU, seperti yang ditemukan pada Kementerian Perhubungan, sangat bergantung pada tiga faktor utama: kompetensi auditor, dukungan manajemen, dan objektivitas. Kompetensi auditor menjadi krusial karena auditor harus memiliki keahlian yang memadai untuk menganalisis sistem pengelolaan yang kompleks di BLU. Dukungan manajemen, di sisi lain, memastikan bahwa rekomendasi hasil audit diterima dan diimplementasikan secara efektif. Objektivitas auditor diperlukan untuk memastikan bahwa proses audit berjalan tanpa konflik kepentingan, sehingga hasil audit dapat dipercaya dan digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Saptapradipta (2013) memperkuat argumen ini dengan menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif, didukung oleh audit internal yang baik, secara signifikan memengaruhi tata kelola BLU di Universitas Brawijaya. Audit internal berperan dalam memastikan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal dapat diidentifikasi sejak dini, sehingga langkah-langkah korektif dapat dilakukan untuk menjaga efisiensi dan akuntabilitas (Saptapradipta, 2013). Dalam konteks BLU pendidikan, temuan ini menjadi relevan karena menunjukkan bahwa audit internal tidak hanya membantu memastikan kepatuhan terhadap regulasi, tetapi juga mendorong pengelolaan sumber daya yang lebih baik.

Penelitian Chrishartoyo et al. (2017) pada RSUD Dr. Moewardi menemukan bahwa penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) memberikan dampak positif terhadap kinerja keuangan rumah sakit. Meskipun demikian, efisiensi pelayanan masih memerlukan perhatian lebih, mengindikasikan bahwa audit internal dapat menjadi alat yang efektif untuk mengidentifikasi area yang membutuhkan peningkatan. Peran audit dalam kasus ini mencakup evaluasi proses operasional dan keuangan untuk memastikan bahwa sumber daya digunakan secara optimal dan pelayanan kepada masyarakat tetap berada pada standar yang tinggi. Temuan ini konsisten dengan pentingnya audit internal dalam menjaga standar efisiensi dan integritas layanan di BLU. Dalam konteks teori keagenan, audit internal berfungsi sebagai mekanisme pengawasan yang mengurangi konflik keagenan antara pemerintah sebagai principal dan pengelola BLU sebagai agen (Jensen & Meckling, 1976). Dengan adanya audit internal yang efektif, risiko perilaku oportunistik oleh agen dapat diminimalkan, sehingga tujuan utama BLU dalam memberikan layanan publik yang berkualitas dapat tercapai.

Selain itu, laporan IHPS 2 Tahun 2023 menggarisbawahi pentingnya penguatan audit internal untuk mengatasi kelemahan sistem pengendalian internal yang masih signifikan di BLU. Dalam laporan tersebut, kelemahan SPI yang mencakup pengelolaan piutang, anggaran, dan persediaan dapat diatasi dengan audit yang lebih fokus pada area berisiko tinggi. Hal ini juga relevan dengan temuan Steiner et al (2024) bahwa audit internal yang berbasis risiko dapat meningkatkan efisiensi operasional dan mencegah penyalahgunaan anggaran. Howlader (2024) juga menyoroti bahwa transparansi yang didukung oleh audit internal berkontribusi pada peningkatan kepercayaan masyarakat terhadap lembaga publik seperti BLU. Terkait dengan hal tersebut, audit internal tidak hanya berfungsi sebagai alat pengawasan tetapi juga sebagai elemen strategis dalam memperbaiki tata kelola BLU dan memastikan bahwa pengelolaan keuangan tetap akuntabel. Dalam pengelolaan risiko, kualitas sumber daya manusia (SDM) merupakan elemen krusial yang menentukan efektivitas pengelolaan anggaran dan respons terhadap tantangan eksternal. Pramudya (2021) menyoroti bahwa peningkatan kompetensi dan kapasitas SDM memiliki dampak langsung pada perbaikan penyerapan anggaran di BLU. Kompetensi SDM yang memadai tidak hanya memungkinkan pengelolaan anggaran yang lebih efisien, tetapi juga mendukung perencanaan keuangan yang lebih adaptif. Namun, pandemi COVID-19 menciptakan tantangan baru yang memengaruhi proses manajemen risiko di BLU, seperti tekanan fiskal dan perubahan prioritas anggaran. Tantangan ini menekankan perlunya strategi yang lebih proaktif dalam mengelola risiko, terutama selama periode ketidakpastian ekonomi.

Respati (2023) menunjukkan bahwa fleksibilitas keuangan yang dimiliki oleh Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) dapat meningkatkan efisiensi operasional. Namun, fleksibilitas ini menjadi kurang efektif jika tidak didukung oleh mekanisme manajemen risiko yang andal. BLU yang tidak memiliki strategi mitigasi risiko yang kuat menghadapi kesulitan dalam beradaptasi terhadap perubahan, baik yang disebabkan oleh faktor eksternal seperti krisis ekonomi maupun oleh ketidakpastian internal dalam pengelolaan anggaran. Silalahi et al. (2021) menguatkan temuan ini dengan mencatat bahwa fleksibilitas keuangan di RSUD Dr. RM Djoelham Binjai mendukung efisiensi operasional, tetapi tetap rentan terhadap dampak ketidakpastian ekonomi tanpa adanya sistem pengelolaan risiko

yang solid. Dalam konteks ini, kelemahan dalam pengendalian internal di BLU berdampak signifikan pada efisiensi, akuntabilitas, dan kinerja operasional secara keseluruhan. Berdasarkan teori keagenan, hubungan antara pemerintah sebagai principal dan BLU sebagai agen menghadirkan risiko konflik keagenan, terutama ketika mekanisme pengawasan tidak berjalan secara optimal (Jensen & Meckling, 1976; Shleifer & Vishny, 1997). Ketidakmampuan untuk mengelola risiko secara efektif dapat menciptakan peluang bagi perilaku oportunistik, seperti penyalahgunaan anggaran atau pengambilan keputusan yang tidak sesuai dengan kepentingan publik. Oleh karena itu, pengawasan ketat terhadap aktivitas manajerial di BLU menjadi sangat diperlukan untuk memastikan bahwa fleksibilitas keuangan tidak disalahgunakan.

Rekomendasi untuk mengatasi kelemahan ini mencakup tiga aspek utama. Pertama, peningkatan sistem pengendalian internal yang mencakup penguatan prosedur dan standar operasional untuk memastikan kepatuhan terhadap regulasi keuangan. Kedua, peningkatan kapasitas audit internal dan eksternal untuk memantau dan mengevaluasi kinerja BLU secara berkala. Audit berbasis risiko dapat membantu mengidentifikasi area yang rentan terhadap ketidakefisienan dan memberikan solusi yang lebih terarah (Steiner et al., 2024). Ketiga, penerapan manajemen risiko yang proaktif dengan melibatkan teknologi dan analitik data. Adopsi teknologi dapat memperkuat kemampuan BLU dalam memitigasi risiko dan meningkatkan transparansi pengelolaan anggaran (Virnandes et al., 2024). Selain itu, pengembangan kapasitas SDM menjadi langkah strategis yang tidak dapat diabaikan. Pendekatan berbasis pelatihan berkelanjutan untuk meningkatkan kompetensi pengelola BLU dalam menghadapi tantangan yang kompleks (Kattel & Takala, 2021). Dengan SDM yang memiliki pemahaman yang baik tentang manajemen risiko, BLU dapat lebih siap menghadapi ketidakpastian dan menjaga keberlanjutan layanan publik. Dalam jangka panjang, penerapan langkah-langkah ini tidak hanya akan meningkatkan efisiensi operasional, tetapi juga memperkuat akuntabilitas dan kepercayaan masyarakat terhadap BLU. Dengan pengelolaan risiko yang proaktif, fleksibilitas keuangan BLU dapat dioptimalkan untuk memberikan layanan publik yang berkualitas sesuai mandatnya.

KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa kelemahan dalam sistem pengendalian internal Badan Layanan Umum (BLU) berdampak signifikan terhadap efisiensi operasional, akuntabilitas keuangan, dan kualitas layanan publik. Hal ini mencerminkan pentingnya pengendalian yang ketat dan terstruktur untuk mencegah perilaku oportunistik dalam pengelolaan keuangan dan operasional BLU, sebagaimana dijelaskan oleh teori keagenan. Dalam hubungan antara pemerintah sebagai principal dan BLU sebagai agen, pengawasan yang lemah dapat meningkatkan risiko perilaku oportunistik, seperti penyalahgunaan anggaran atau pengambilan keputusan yang tidak sejalan dengan kepentingan publik. Situasi ini diperparah oleh dampak pandemi COVID-19, yang menimbulkan tantangan baru dalam pengelolaan keuangan, terutama pada sektor kesehatan dan pendidikan. Pandemi mengungkap kelemahan mendasar dalam sistem pengelolaan BLU, termasuk kapasitas sumber daya manusia (SDM) yang belum memadai untuk beradaptasi dengan ketidakpastian.

Peningkatan pengawasan dan pembenahan pengendalian internal menjadi elemen krusial dalam menjaga keberlanjutan operasional BLU sekaligus meningkatkan efisiensi dan akuntabilitas. Penguatan audit internal yang berbasis risiko diperlukan untuk mendeteksi kelemahan dalam pengelolaan keuangan lebih dini. Audit yang komprehensif dan fokus pada area berisiko tinggi, seperti pengelolaan piutang dan persediaan, dapat membantu mengidentifikasi penyebab ketidakefisienan sekaligus menawarkan solusi untuk perbaikan. Transparansi yang didukung oleh audit internal berperan dalam meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap BLU. Hal ini relevan dalam konteks teori keagenan, di mana audit internal berfungsi sebagai mekanisme pengawasan yang dapat mengurangi konflik keagenan dan meningkatkan integritas pengelolaan dana publik.

Keterbatasan dalam penelitian ini terletak pada pendekatan *scoping review* yang digunakan, di mana analisis terbatas pada sintesis literatur tanpa melibatkan data empiris langsung dari BLU. Pendekatan ini memberikan gambaran umum mengenai kelemahan pengelolaan BLU, namun tidak dapat menjelaskan hubungan sebab akibat secara langsung. Studi mendatang disarankan untuk melibatkan data empiris, baik melalui metode kuantitatif maupun kualitatif, untuk mengeksplorasi lebih jauh pengaruh pengendalian internal terhadap kinerja keuangan dan akuntabilitas BLU. Penelitian juga dapat mengeksplorasi bagaimana faktor eksternal, seperti regulasi pemerintah dan krisis ekonomi, memengaruhi efektivitas tata kelola BLU.

Dari perspektif kebijakan, pemerintah perlu memperkuat regulasi yang mengatur pengendalian internal BLU. Audit internal yang lebih rutin dan komprehensif dapat membantu mendeteksi kelemahan sistem lebih awal. Pelatihan intensif untuk meningkatkan kompetensi manajerial pengelola BLU juga menjadi prioritas, terutama dalam pengelolaan anggaran dan penerapan pengendalian internal yang efektif. Regulasi yang memperjelas fleksibilitas keuangan diharapkan dapat memberikan otonomi yang lebih terarah bagi BLU untuk meningkatkan efisiensi tanpa mengorbankan akuntabilitas. Dalam jangka panjang, penguatan regulasi, pengawasan, dan kompetensi SDM akan memungkinkan BLU untuk memberikan layanan publik yang berkualitas, transparan, dan bertanggung jawab.

PENGHARGAAN/UCAPAN TERIMA KASIH (Jika ada)

DAFTAR PUSTAKA

- Adhitama, S., & Joshua, S. (2023). Analisis realisasi penerimaan negara bukan pajak badan layanan umum Politeknik Keuangan Negara STAN. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 7(2), 233–253. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2023.v7.i2.5368>
- Amany, T. S., Maharani, D. P., & Firmansyah, A. (2020). Peran pendapatan dan ukuran badan layanan umum terhadap akreditasi badan layanan umum pendidikan di Indonesia. *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara (PKN)*, 2(1), 78–89. <https://doi.org/10.31092/jpkn.v2i1.1004>
- Ariyani, A. (2021). Kajian kemandirian keuangan badan layanan umum daerah bidang kesehatan pada masa pandemi covid-19. *Jurnal Indonesia Sosial Teknologi*, 2(3), 311–322. <https://doi.org/10.59141/jist.v2i03.108>
- Arksey, H., & O'Malley, L. (2005). Scoping studies: towards a methodological framework. *International Journal of Social Research Methodology*, 8(1), 19–32.

- <https://doi.org/10.1080/1364557032000119616>
- Astuti, I. K., & Hariani, S. (2020). Tingkat kemandirian keuangan rumah sakit umum pusat badan layanan umum milik Kementerian Kesehatan Republik Indonesia. *AKURASI: Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 2(2), 51–62. <https://doi.org/10.36407/akurasi.v2i2.177>
- Aulia, L., & Hasibuan, N. F. A. (2023). Implementasi pengelolaan keuangan badan layanan umum daerah studi kasus: Rumah Sakit Umum Daerah Panyabungan. *Jurnal Ekonomi Dan Manajemen*, 2(3), 42–48. <https://doi.org/10.56127/jekma.v2i3.948>
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2024). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2023*. <https://www.bpk.go.id/ihps/2023/II>
- Bareta, R. D., Santoso, J., & Amin, F. (2020). Peran badan layanan umum dalam politik hukum Omnibus Law Cipta Kerja. *Jurnal Manajemen Perbendaharaan*, 1(1), 1–20. <https://doi.org/10.33105/jmp.v1i1.346>
- Caillier, J. G. (2020). Testing the influence of autocratic leadership, democratic leadership, and public service motivation on citizen ratings of an agency head's performance. *Public Performance and Management Review*, 43(4), 918–941. <https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1730919>
- Chrishartoyo, K. A., Rahayu, S., & Zutilisna, D. (2017). Analisis kinerja keuangan dan non keuangan rumah sakit sebelum dan sesudah badan layanan umum daerah (studi kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Dr. Moewardi Surakarta tahun 2004 – 2015). *Jurnal Ekonomi Dan Perbankan*, 2(1), 25–35. <https://doi.org/10.36587/probank.v2i2.182>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>
- Eriansyah, E. (2020). Analisis sistem informasi akuntansi pelayanan pasien badan penyelenggara jaminan sosial (BPJS) pada badan layanan umum daerah (BLUD) Rumah Sakit Umum (RSU) Jampangkulon. *Jati: Jurnal Akuntansi Terapan Indonesia*, 3(1), 34–39. <https://doi.org/10.18196/jati.030125>
- Farwitawati, R. (2020). Analisis kinerja keuangan rumah sakit umum daerah (RSUD) Bengkalis sebelum dan sesudah pola pengelolaan keuangan badan layanan umum daerah (PPK-BLUD). *Jurnal Akuntansi Kompetif*, 3(3), 98–109. <https://doi.org/10.35446/akuntansikompetif.v3i3.523>
- Fatmawati, F., Mus, A. R., & Dani, I. (2024). Pengaruh tarif pelayanan terhadap kinerja keuangan pada badan layanan umum RSUP Dr. Wahidin Sudirohusodo Makassar. *Tata Kelola*, 11(1), 22–33. <https://doi.org/10.52103/jtk.v11i1.135>
- Fusi, F., Zhang, F., & Welch, E. W. (2023). Intra-organizational communication in public agencies: the effects of contracting out core services. *American Review of Public Administration*, 53(5–6), 224–242. <https://doi.org/10.1177/02750740231162346>
- Howlader, A. (2024). Bureaucratic competition and provision of public goods and services: the consequences of inter-agency conflict on agricultural land conservation. *Journal of Environmental Planning and Management*, 67(7), 1560–1582. <https://doi.org/10.1080/09640568.2023.2175647>
- Jaenudin, J., Al Arif, M. N. R., & Ihsani, I. F. (2022). Implementasi kebijakan tata kelola pembiayaan badan layanan umum pada Universitas Islam Negeri. *Jurnal Perspektif*, 6(1), 62–73. <https://doi.org/10.15575/jp.v6i1.167>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of firm: managerial behavior agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (1976) 305-360. North-Holland Publishing Company, 72(10), 1671–1696. <https://doi.org/10.1177/0018726718812602>
- Kattel, R., & Takala, V. (2021). The case of the UK's government digital service: the professionalisation of a paradigmatic public digital agency. *Digital Government: Research and Practice*, 4(4), 1–15. <https://doi.org/10.1145/3630024>
- Kurniawan, A., & Sugiri, D. (2021). Kepuasan pengguna layanan publik pada unit kerja

- badan layanan umum (BLU) bidang pendidikan. *Publik: Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi Dan Pelayanan Publik*, 8(1), 11–22. <https://doi.org/10.37606/publik.v8i1.144>
- Pramudya, Y. (2021). Analisis serapan anggaran pada instansi badan layanan umum. *Jurnal Indonesia Sosial Teknologi*, 2(3), 495–505. <https://doi.org/10.59141/jist.v2i03.115>
- Putra, D. M. (2020). Dampak covid-19 terhadap proyeksi kinerja keuangan dan kinerja layanan badan layanan umum di Indonesia. *Jurnal Manajemen Perbendaharaan*, 1(1), 51–67. <https://doi.org/10.33105/jmp.v1i1.344>
- Respati, H. (2023). Laporan keuangan badan layanan umum. *TPeT (Theory, Practice, Experience & Talent Meet): Community Service Journal*, 2(2), 73–77.
- Saptapradipta, P. (2013). Pengaruh audit internal dan pengendalian internal terhadap pelaksanaan good governance (studi pada badan layanan umum Universitas Brawijaya Malang). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 2(2), 1–23. <https://jimfeb.uib.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/1119>
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *Corporate Governance and Corporate Finance: A European Perspective*, LII(2), 737–783. <https://doi.org/10.4324/9780203940136>
- Silalahi, B. A., Sihombing, M., & Isnaini, I. (2021). Analisis implementasi pola pengelolaan keuangan badan layanan umum daerah pada Rumah Sakit Umum Daerah Dr. RM. Djoelham Binjai. *Perspektif*, 11(1), 160–168. <https://doi.org/10.31289/perspektif.v11i1.5367>
- Steiner, A. A., Franco, D. G. d. B., Nara, E. O. B., & Steiner, M. T. A. (2024). Optimization in territorial partitioning to improve the performance of a common building maintenance service contract: a case study of a public agency in Paraná State, Brazil. *Ingenieria e Investigacion*, 44(1), 1–11. <https://doi.org/10.15446/ing.investig.105143>
- Thanapaet, W., Sutthisai, W., Soonthorn, S., Saiyaros, R., & Boonruan, S. (2023). Provincial government agency public services: an analysis of their internal competency, internal and external environment factors. *Journal of Governance and Regulation*, 12(2), 136–146. <https://doi.org/10.22495/jgrv12i2art12>
- Virnandes, S. R., Shen, J., & Vlahu-Gjorgievska, E. (2024). Building public trust through digital government transformation: A qualitative study of Indonesian civil service agency. *Procedia Computer Science*, 234, 1183–1191. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2024.03.114>
- Wibawa, E. A., Triyono, M. B., Setiadi, B. R., & Pratama, G. N. I. P. (2023). Empirical study of management of vocational high school with regional public services agency in Indonesia. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 20, 52–60. <https://doi.org/10.37394/23207.2023.20.6>
- Wijayanti, A., Yanti, H. B., & Noor, I. N. (2020). Efektivitas satuan pemeriksaan internal pada unit badan layanan umum. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 20(1), 135–152. <https://doi.org/10.25105/mraai.v20i1.6948>
- Yu, J. (2023). Agency autonomy, public service motivation, and organizational performance. *Public Management Review*, 25(3), 522–548. <https://doi.org/10.1080/14719037.2021.1980290>
- Zeng, T., & Lin, H. C. (2020). Information acquisition and funding for public service agencies: imperfect categorizing. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 36(3), 246–257. <https://doi.org/10.1108/JEAS-03-2019-0029>