

## **ANALISIS IMPLEMENTASI SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DALAM KINERJA PELAYANAN DAN PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM DAERAH (Studi pada BLUD Puskesmas Pabedilan, Kabupaten Cirebon)**

**Nur Ahfli Istiqomah<sup>1</sup>, Farhatun Nisa<sup>2</sup>**  
<sup>1,2</sup> Universitas Padjadjaran  
Email: nur20018@mail.unpad.ac.id<sup>1</sup>

### **Abstract**

*The Regional Public Service Agency (BLUD) was established by the Government in an effort to fulfill community services, and it is authorized financial management flexibility to support service delivery. BLUD that is commonly found by the community is the Public Health Centre (Puskesmas), which is a first-level health facility that aims to provide optimal health services. The implementation of optimal health services is supported by policies that authorize BLUD to manage finances independently and then account for the authority by preparing financial reports. The implementation of BLUD necessitates the establishment of robust internal control mechanisms. These mechanisms are designed to ensure that BLUD operates in accordance with its objectives, while also mitigating potential health and financial risks. Research conducted at BLUD Puskesmas Pabedilan revealed that the internal control mechanisms at BLUD Puskesmas Pabedilan have endeavored to implement the five components of control in the performance of services and the preparation of financial statements. However, the study identified deficiencies in the supervision of medications and medical devices, the simultaneous holding of positions by internal auditors and financial managers, and the absence of an ideal internal control configurations.*

**Keywords:** BLUD, Control, Internal, Puskesmas.

### **Abstrak**

Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) didirikan oleh Pemerintah Daerah sebagai upaya pemenuhan pelayanan masyarakat dan diberi wewenang fleksibilitas pengelolaan keuangan untuk menunjang penyelenggaraan pelayanan. BLUD yang umum dijumpai oleh masyarakat adalah Puskesmas. Puskesmas merupakan fasilitas kesehatan tingkat pertama yang bertujuan menyelenggarakan pelayanan kesehatan secara optimal. Penyelenggaraan pelayanan kesehatan yang optimal didukung oleh kebijakan yang memberi wewenang pada BLUD Puskesmas untuk mengelola keuangan secara mandiri dan kemudian mempertanggung jawabkan wewenang tersebut dengan menyusun laporan keuangan. Penyelenggaraan BLUD perlu didukung dengan implementasi pengendalian internal yang baik, yang berfungsi untuk memastikan BLUD beroperasi sesuai tujuan dengan efektif dan efisien, serta memitigasi risiko kesehatan dan risiko keuangan. Penelitian yang dilakukan di BLUD Puskesmas Pabedilan menunjukan hasil bahwa pengendalian intern pada BLUD Puskesmas Pabedilan telah berupaya menerapkan kelima komponen pengendalian dalam kinerja pelayanan dan penyusunan laporan keuangan, namun terdapat kelemahan berupa kelemahan pengawasan atas obat dan alat medis, rangkap jabatan pada auditor internal dan pengelola keuangan, dan belum memiliki gambaran mengenai pengendalian intern yang ideal.

**Kata Kunci:** BLUD, Pengendalian, Internal, Puskesmas

## **PENDAHULUAN**

Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) merupakan badan yang dibentuk Pemerintah Daerah dalam upaya pemenuhan kebutuhan pelayanan masyarakat, dan untuk memenuhi tujuan tersebut, BLUD diberi wewenang untuk mengelola keuangan secara mandiri berdasarkan Permendagri 79 Tahun 2018, sehingga BLUD memiliki kewajiban untuk menyajikan laporan keuangan. BLUD yang umum dijumpai adalah Puskesmas. Puskesmas berdiri sebagai fasilitas kesehatan tingkat pertama yang bertujuan menjalankan pelayanan kesehatan secara optimal. Penyelenggaraan pelayanan kesehatan yang optimal perlu didukung dengan penerapan pengendalian internal yang efektif. Pengendalian internal juga bertujuan melindungi BLUD dari salah saji pada laporan keuangan.

Kelemahan pada penerapan pengendalian intern masih banyak ditemui pada unit-unit pemerintahan, baik dalam skala nasional maupun regional. Temuan-temuan atas kelemahan pengendalian intern diungkapkan BPK dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS), dan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Beberapa temuan atas kelemahan pengendalian intern disajikan dalam tabel 1.

**Tabel 1**

**Beberapa Temuan atas Kelemahan Penerapan Pengendalian Intern pada Pemda Kabupaten Cirebon**

Temuan	Saran
Kesalahan penganggaran atas Belanja Pegawai Sebesar Rp54.351.820.209	TAPD lebih cermat dalam melakukan verifikasi anggaran
Volume paket pekerjaan kurang dari jumlah yang tertera pada kontrak senilai Rp558.162.634	Kepala Dinas PUTR memproses lebih bayar, potensi lebih bayar, dan denda kepada kas daerah.
Penilaian Persediaan tidak sesuai dengan kebijakan akuntansi yang berlaku.	Kepala BKAD menginstruksikan Kepala Bidang Perbendaharaan agar mengikuti pelatihan terkait penilaian persediaan.
Pengelolaan aset tetap belum memadai	Sekretaris Daerah selaku Pengelola Barang untuk memproses kerjasama pemanfaatan aset

Temuan	Saran
	sesuai ketentuan

Sumber: LHP LKPD Kabupaten Cirebon (2022)

Kelemahan pengendalian intern serupa dapat ditemukan pada Puskesmas Pabedilan. Hal tersebut didasari oleh keterbatasan sumber daya, kelemahan manajemen informasi, dan risiko kecurangan. Kelemahan pada keterbatasan sumber daya dibuktikan dengan beberapa kasus neonatal yang perlu ditindaklanjuti melalui rujukan ke faskes lain karena keterbatasan ruangan maupun keterbatasan teknologi yang terdapat di Puskesmas. Permasalahan pada kelemahan manajemen informasi ditandai dengan lemahnya pencatatan atas persediaan obat dan peralatan medis. Pencatatan atas persediaan obat dan peralatan medis pada BLUD semestinya dicatat dengan metode perpetual untuk memastikan persediaan obat dan alat medis tersedia dalam jumlah yang cukup. Risiko keuangan pada BLUD Puskesmas Pabedilan juga dapat ditemui dengan kurangnya pembatas antara tugas Bendahara BLUD selaku Kuasa Pengguna Anggaran dengan Kepala BLUD selaku Pengguna Anggaran. Selain itu, terdapat rangkap jabatan antara Bendahara, Akuntan, dan Audit Internal di BLUD Puskesmas Pabedilan, hal tersebut membuka peluang adanya fraud dan memengaruhi keandalan laporan keuangan.

Faktor pendukung pemenuhan hak atas pelayanan kesehatan masyarakat dapat dipenuhi apabila Puskesmas Pabedilan telah menerapkan pengendalian intern yang efektif. Penerapan pengendalian intern yang efektif berperan penting untuk memastikan BLUD Puskesmas Pabedilan dapat mencapai akuntabilitas kinerja dan mempertahankan kepuasan pasien pada survei periode berikutnya. Kepuasan tersebut meliputi tingkat kepatuhan tenaga medis terhadap Standar Pelayanan Minimum, jumlah keluhan pasca neonatal, dan jumlah kasus gawat darurat lain yang diatasi dengan baik. Pengendalian intern juga dapat melindungi pasien dari penyalahgunaan data pribadi, serta melindungi tenaga medis dari risiko penyakit menular dengan menetapkan Standar Operasional Prosedur (SOP) medis. Pengendalian intern juga dapat mencegah kecurangan dalam pelaporan keuangan dan melindungi aset Badan Layanan Umum Daerah dari penyalahgunaan maupun penggelapan. Pencegahan tersebut dilakukan dengan membentuk Satuan Pengawas Internal (PP Nomor 60 Tahun 2008).

## KAJIAN PUSTAKA

Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) merupakan unit kerja yang dibentuk dengan tujuan memberikan pelayanan umum yang memiliki fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan prinsip efisiensi dan produktivitas, serta tidak berorientasi untuk mencari keuntungan. BLUD merupakan sistem yang dibentuk oleh unit pelaksana teknis dinas atau badan daerah untuk memberikan layanan kepada masyarakat dengan pola pengelolaan keuangan yang fleksibel, yang membedakan dari standar pengelolaan daerah umumnya” (Permendagri 79 Tahun 2018).

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah suatu konsep dari internal control untuk meningkatkan kinerja dan organisasi yang dikelola dengan Pengendalian Intern, Manajemen Risiko Terpadu, serta Pencegahan Kecurangan. Konsep internal control tersebut diterbitkan oleh COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Komponen pengendalian tersebut meliputi Lingkungan Pengendalian, Penilaian Risiko, Kegiatan Pengendalian, Informasi dan Komunikasi, serta Pemantauan (Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008).

Berdasarkan Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014, kinerja pemerintahan merupakan hasil dari kegiatan yang telah atau akan dilakukan sesuai anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang diukur. Proses pencapaian kinerja pemerintahan mencakup berbagai aktivitas, alat, dan prosedur dan dicakup dalam sistem yang dikenal sebagai Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan (SAKIP).

Laporan keuangan disusun sebagai pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan negara dan daerah dalam periode waktu tertentu. Laporan keuangan harus memiliki nilai informasi yang baik dan berguna untuk pengambilan keputusan agar bermanfaat bagi penggunanya. (Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006). Laporan keuangan memiliki karakteristik berupa relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

## METODE PENELITIAN

Metodologi penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif untuk memperoleh data dari wawancara, dokumentasi, observasi. Data sekunder dikumpulkan

melalui laporan keuangan, laporan kinerja, dan dokumen lain yang disediakan BLUD, sementara data primer diperoleh melalui wawancara dengan pihak yang bertanggung jawab dalam proses pelayanan kesehatan dan penyusunan laporan keuangan.

Analisis data dilakukan dengan model interaktif Miles dan Huberman, yang terdiri dari reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan. Data yang telah direduksi disusun dan disajikan dalam bentuk tabel serta penjelasan singkat. Kesimpulan ditarik untuk menjawab rumusan masalah penelitian.

Penelitian ini berlangsung selama 5 bulan, dari Agustus 2024 hingga Januari 2025, dengan objek penelitian berupa penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dalam kinerja pelayanan dan penyusunan laporan keuangan BLUD Puskesmas Pabedilan.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### **1. Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam Kinerja Pelayanan BLUD Puskesmas Pabedilan**

Berdasarkan hasil wawancara dengan narasumber Kepala BLUD, Auditor Internal, dan Penanggung Jawab Kinerja BLUD Puskesmas Pabedilan, penerapan pengendalian intern dalam kinerja pelayanan kesehatan berperan penting dalam mendukung pelayanan kesehatan agar dengan terstruktur, memastikan sumber daya digunakan secara optimal, dan meminimalisasi risiko kesalahan. Pengendalian intern diterapkan mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Hasil dari pengendalian intern yang baik diharapkan dapat mencegah terjadinya malpraktik dan meningkatkan responsibilitas layanan kesehatan, sehingga berdampak pada peningkatan kepercayaan publik terhadap institusi kesehatan pemerintah. Kepala BLUD Puskesmas Pabedilan berkomitmen untuk membentuk lingkungan pelayanan yang baik dalam rangka pemenuhan pelayanan kesehatan masyarakat dan membentuk Penanggung Jawab Kinerja, serta membentuk Satuan Pengawas Internal untuk memastikan tenaga kesehatan menjalankan tugas dan fungsi sesuai SOP yang berlaku, sehingga memastikan pengendalian internal berjalan efektif.

Upaya pengendalian intern dilakukan dengan merealisasikan komponen-komponen pengendalian, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan dan pengendalian.

a. Lingkungan Pengendalian

Pembentukan lingkungan pengendalian pada BLUD Puskesmas Pabedilan diterapkan dengan menunjuk Penanggung Jawab Kinerja dan membentuk Audit Internal atau Satuan Pengawas Internal guna memastikan seluruh bagian BLUD bertanggung jawab atas tugas dan fungsi masing-masing sesuai SOP yang berlaku. Pelaksanaan tanggung jawab tersebut memerlukan kerja sama yang baik antarsegmen pelayanan, mulai dari tenaga kesehatan, tenaga medis, staf administrasi, hingga petugas kebersihan saling berkolaborasi untuk menciptakan lingkungan puskesmas yang sehat, sehingga pasien dapat mendapatkan pelayanan kesehatan yang optimal. Tugas dan tanggung jawab setiap penyelenggara BLUD terdapat pada SOP yang dapat diakses oleh masing-masing individu. Kepala BLUD juga mengimbau kepada seluruh pegawai BLUD untuk pelatihan yang relevan, salah satunya pelatihan yang digelar oleh Badan Nasional Sertifikasi Profesi (BNSP).

Secara keseluruhan, upaya BLUD dalam penerapan komponen lingkungan pengendalian berjalan sesuai dengan PP 60 Tahun 2008.

b. Penilaian Risiko

BLUD Puskesmas Pabedilan mengimplementasikan penilaian risiko untuk menghindari berbagai risiko dalam penyelenggaraan pelayanan kesehatan. Berdasarkan pedoman SPIP, penilaian risiko terdiri dari identifikasi risiko dan analisis risiko, yang berisi daftar risiko pada setiap lingkup Puskesmas dan menilai dampak dari risiko. BLUD perlu mengetahui potensi risiko yang mengganggu tercapainya tujuan pelayanan, baik risiko yang berasal dari pihak internal maupun eksternal. Risiko dengan kategori tinggi dan moderat akan dilakukan investigasi lebih lanjut untuk memastikan risiko tidak terjadi dan mengganggu pelaksanaan pelayanan.

Implementasi penilaian risiko pada BLUD Puskesmas Pabedilan telah sesuai ketentuan PP No 60 Tahun 2008, yaitu dengan mengidentifikasi risiko potensial dan

menganalisis probabilitas serta dampak risiko terhadap kinerja pelayanan dan memastikan tujuan pelayanan tidak terganggu oleh risiko-risiko tersebut. Implementasi penilaian risiko dalam kinerja pelayanan di BLUD Puskesmas Pabedilan memiliki paradigma berbeda dengan COSO (2023), dimana risiko menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 merupakan hambatan yang perlu diatasi, sedangkan COSO mengemukakan penilaian risiko tidak hanya dilihat sebagai hambatan, tetapi dipertimbangkan sebagai peluang untuk pelaporan berkelanjutan.

#### c. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian dilaksanakan berkaitan dengan tujuan utama Badan Layanan Umum Daerah dan berkaitan dengan tindak lanjut dari analisis risiko. Prosedur yang akan dilaksanakan harus bersifat tertulis dan dievaluasi secara teratur untuk memastikan kegiatan pengendalian berfungsi seperti yang diharapkan. Kegiatan dalam rangka mengatasi potensi risiko diantaranya meliputi reviu kinerja, pengembangan SDM melalui pelatihan, penyuluhan, atau sertifikasi sesuai dengan tugas dan jabatan, dan pengecekan alat medis dan obat-obatan.

Penerapan komponen kegiatan pengendalian di BLUD Puskesmas Pabedilan telah sejalan dengan konsep kegiatan pengendalian SPIP berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008, namun belum maksimal apabila dibandingkan dengan kegiatan pengendalian yang diterapkan oleh COSO, dimana kegiatan pengendalian yang diajukan oleh COSO memiliki kecenderungan untuk mengendalikan risiko sebagai peluang program yang berkelanjutan.

#### d. Informasi dan Komunikasi

Aktivitas dalam penerapan informasi dan komunikasi di BLUD Puskesmas Pabedilan diwujudkan melalui penyampaian informasi yang jelas dan akurat baik sesama tenaga kesehatan maupun penyampaian informasi kepada pasien, membentuk sistem komunikasi internal yang mudah dijangkau seluruh pegawai, mengkomunikasikan keluhan dari pegawai maupun pasien, serta menggunakan sistem informasi terpadu dalam pelaksanaan kegiatan pelayanan.

Implementasi informasi dan komunikasi pada BLUD Puskesmas Pabedilan telah memenuhi ketentuan SPIP dengan berlandaskan peraturan yang berlaku. Implementasi juga sejalan dengan komponen informasi dan komunikasi COSO, yaitu menggunakan informasi yang relevan, serta adanya komunikasi sesama internal dan kepada eksternal.

#### e. Pemantauan

Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008, pemantauan merupakan usaha berkelanjutan untuk meyakinkan bahwa setiap gerak organisasi secara sinergis sedang mengarah kepada usaha pencapaian tujuan. Pemantauan dilakukan oleh Kepala BLUD atau dengan bantuan Satuan Pengawas Internal. Pemantauan dilakukan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya.

Kegiatan pemantauan dilaksanakan secara berkala dengan menunjuk pelaksana dari unit yang terlibat pada setiap jenis kegiatan. Pelaksanaan kegiatan pemantauan tidak luput dari pengawasan audit internal, yang berfokus pada pengawasan objektivitas, validasi data, dan evaluasi efektivitas pemantauan. Hasil dari proses pemantauan kemudian dipertanggungjawabkan oleh pelaksana kepada Kepala BLUD untuk diperiksa dan ditindaklanjuti apabila terdapat masalah yang menghambat efektivitas kegiatan pelayanan.

Implementasi kegiatan pemantauan di BLUD Puskesmas Pabedilan belum sepenuhnya terlaksana sesuai dengan rancangan kegiatan. Berdasarkan hasil pengumpulan data, ditemukan fakta lapangan bahwa pada beberapa kegiatan, pihak pelaksana pemantauan tidak melaksanakan kegiatan sesuai periode yang ditetapkan, hal tersebut disebabkan oleh berbagai keterbatasan. Ketidaksesuaian tersebut meliputi:

##### 1. Metode pemantauan melalui wawancara atau survei

Wawancara atau survei yang melibatkan pasien tidak dilaksanakan sesuai ketentuan periode pemantauan. Hal ini disebabkan oleh keterbatasan waktu dalam mengumpulkan dan mengolah data responden, sehingga hanya bisa dilaksanakan pada akhir tahun anggaran untuk memenuhi penilaian indikator kinerja. Rekomendasi atas metode pemantauan ini bisa dilakukan melalui scan barcode di tempat informasi untuk

menampung kritik dan saran yang bisa disampaikan oleh pasien kapanpun, dan akan direview oleh kepala BLUD.

## 2. Pemantauan atas persediaan obat dan alat medis

Pelaksanaan pemantauan atas obat dan alat medis tidak dilaksanakan setiap bulan, tetapi hanya saat pengadaan obat berlangsung. Persediaan obat dan alat medis sebaiknya dipantau secara rutin dengan metode yang disanggupi oleh petugas, untuk memastikan ketersediaan dan menghindari pemberian obat kedaluwarsa.

## 3. Anggota Auditor Internal menduduki jabatan lain pada unit pelayanan

Kegiatan pemantauan memang dilakukan oleh anggota auditor internal yang tidak memiliki jabatan pada unit pelayanan, akan tetapi adanya rangkap jabatan pada auditor internal dapat memengaruhi objektivitas dan independensi auditor internal.

Implementasi kelima komponen pengendalian intern memiliki penting dalam mendorong kualitas kinerja. Hal ini didukung oleh hasil penelitian Humam et. al. (2020), yang mengungkapkan bahwa sistem pengendalian intern yang efektif dapat mencegah kecurangan, sehingga entitas dapat memaksimalkan kinerja untuk mencapai tujuan yang diinginkan

## **2. Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam Penyusunan Laporan Keuangan BLUD Puskesmas Pabedilan**

Berdasarkan wawancara dengan Kepala BLUD Puskesmas Pabedilan, Auditor Internal, dan Akuntan BLUD Puskesmas Pabedilan, diperoleh informasi bahwa implementasi pengendalian intern dalam penyusunan laporan keuangan memegang peran penting dalam memastikan laporan keuangan disajikan secara akurat dan akuntabel, serta mendukung transparansi pengelolaan keuangan. Mengacu dari Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, terdapat komponen pengendalian intern yang diimplementasikan oleh BLUD dalam penyusunan laporan keuangan, komponen tersebut meliputi penetapan lingkungan pengendalian, identifikasi dan penilaian risiko, menyusun dan menetapkan kegiatan pengendalian, komunikasi atas informasi yang tepat dan akurat, dan pemantauan secara berkala.

### a. Lingkungan Pengendalian

Upaya perwujudan lingkungan pengendalian pada BLUD Puskesmas Pabedilan berjalan berdasarkan pedoman Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Lingkungan pengendalian yang baik diwujudkan melalui pembekalan pelatihan implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penggunaan sistem pelaporan keuangan, dan pelatihan perpajakan kepada penganggungjawab keuangan. Pelatihan-pelatihan tersebut diselenggarakan dengan harapan dapat memberi pemahaman kepada akuntan dan fungsional pengguna anggaran mengenai penyusunan laporan keuangan, sehingga laporan keuangan disajikan secara akurat dan akuntabel (PP Nomor 60 Tahun 2008).

Lingkungan pengendalian juga mendorong Kepala BLUD untuk senantiasa berperan aktif dalam memberikan contoh kepatuhan terhadap aturan yang berlaku, serta terlibat langsung dalam proses pengawasan laporan keuangan. Pengawasan yang efektif akan membantu dalam mendeteksi dan mencegah tindakan yang dapat mengganggu integritas laporan keuangan, akan tetapi pengawasan pada BLUD Puskesmas Pabedilan dinilai kurang akuntabel, sebab beberapa anggota auditor internal merangkap juga sebagai fungsional pengguna anggaran.

Implementasi lingkungan pengendalian pada BLUD Puskesmas Pabedilan secara garis besar sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 dan kerangka pengendalian internal COSO. Meski belum ada pembaruan dari PP Nomor 60 Tahun 2008, namun BLUD senantiasa berupaya untuk menyesuaikan lingkungan pengendalian dalam konteks penyusunan laporan keuangan agar dapat menyajikan laporan keuangan yang akuntabel dan disusun berdasarkan standar yang berlaku.

#### b. Penilaian Risiko

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah membantu BLUD dalam mengidentifikasi dan menganalisis risiko dalam pelaporan keuangan, seperti kesalahan pencatatan, risiko ketidakpatuhan, dan risiko pengeluaran yang tidak sah, sehingga laporan keuangan disajikan secara akurat dan terbebas dari salah saji material. Beberapa risiko dalam penyusunan laporan keuangan disajikan dalam tabel 2.

**Tabel 2**

#### **Analisis Risiko Laporan Keuangan**

Risiko	Deskripsi
Risiko Kesalahan Pencatatan	Kesalahan dalam pencatatan transaksi (salah akun, salah jurnal, atau salah nominal).
Risiko Kepatuhan	Ketidakpatuhan terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan
Risiko Ketidaklengkapan Dokumentasi	Kurangnya dokumentasi transaksi yang dapat mempersulit verifikasi dan audit LK.
Risiko Laporan Tidak Akurat	Kesalahan penyusunan laporan akibat kurangnya review.
Risiko Penyalahgunaan Aset dan Persediaan	Penyalahgunaan akibat lemahnya pengawasan terhadap akses aset dan persediaan.
Risiko Sistem Informasi	Ketidakandalan sistem informasi menyebabkan kesalahan data keuangan.
Risiko Kecurangan atau Manipulasi Data	Manipulasi data keuangan untuk menutupi penyimpangan atau kesalahan.

Sumber: BLUD Puskesmas Pabedilan (2024)

Melalui identifikasi dan analisis risiko tersebut, BLUD kemudian menyusun langkah-langkah mitigasi untuk memastikan keakuratan, integritas, dan transparansi laporan keuangan yang dihasilkan, sehingga mengurangi potensi atas dampak risiko dan menjaga kualitas laporan keuangan.

### c. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian disusun dan diimplementasikan sebagai bentuk tindak lanjut dari analisis risiko pada penyusunan laporan keuangan. Kegiatan pengendalian bertujuan untuk mencegah terjadinya kesalahan, penggelapan, atau penyimpangan dalam pengelolaan keuangan, yang secara langsung berdampak pada keakuratan laporan keuangan.

Berdasarkan pemaparan narasumber, diperoleh informasi mengenai implementasi kegiatan pengendalian di BLUD Puskesmas Pabedilan. Kegiatan pengendalian tersebut diantaranya berupa pemisahan tugas (*segregation of duties*), membatasi akses pegawai terhadap sistem dan data keuangan, melakukan rekonsiliasi, melakukan pengawasan pengeluaran kas, dan memperketat persetujuan dari Kepala BLUD terhadap pengeluaran-pengeluaran tertentu. BLUD Puskesmas Pabedilan menyusun prosedur pengendalian untuk penyusunan laporan keuangan yang bertujuan untuk memastikan laporan yang disajikan bersifat akurat, andal, dan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Prosedur-prosedur dalam kegiatan pengendalian membantu memastikan penyusunan laporan keuangan mengikuti prinsip keandalan, akurasi, dan transparansi yang diperlukan, sehingga meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan terhadap informasi yang disajikan. Kegiatan pengendalian dilakukan secara menyeluruh dalam komponen pelaporan keuangan, termasuk kontrol atas akses informasi, aset dan persediaan. Penyusunan prosedur pengendalian dalam kegiatan pengendalian pada BLUD Puskesmas Pabedilan disusun sesuai dengan acuan SPIP yaitu PP Nomor 60, namun pada pelaksanaannya ditemukan kelemahan yang sangat riskan, yaitu adanya rangkap jabatan pada auditor internal yang sekaligus menjabat sebagai fungsional pengelola anggaran. Apabila dibandingkan dengan COSO, pelaksanaan kegiatan pengendalian belum sepenuhnya sesuai dengan poin utama tujuan kegiatan pengendalian. Kegiatan pengendalian pada BLUD terbatas pada kontrol akses, otorisasi, dan dokumentasi yang sudah ada, sedangkan COSO mencetuskan dalam kegiatan pengendalian setidaknya terdapat pengembangan aktivitas pengendalian dan pengembangan teknologi.

#### d. Informasi dan Komunikasi

Informasi dan Komunikasi berperan penting dalam menjaga alur komunikasi yang efektif terkait dengan prosedur keuangan, peraturan, dan kebijakan yang berlaku. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, terdapat komponen penting dalam informasi dan komunikasi untuk mewujudkan laporan keuangan yang akurat, transparan, dan akuntabel. Komponen tersebut meliputi pengumpulan informasi yang relevan dan akurat, komunikasi antarunit kerja, prosedur penyampaian informasi yang tepat waktu dan akurat, sistem pelaporan internal yang efektif, pengungkapan informasi yang

memadai dalam laporan keuangan, serta komunikasi eksternal kepada pihak yang berkepentingan

Efektivitas informasi dan komunikasi berperan krusial dalam menunjang penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Sistem informasi dan komunikasi yang efektif memastikan bahwa setiap bagian dalam organisasi memiliki akses ke data yang akurat dan dapat dipercaya, yang mendukung pencatatan dan pelaporan sesuai standar. Efektivitas informasi dan komunikasi didukung oleh faktor internal, yaitu penyampaian informasi yang tepat waktu dan relevan, pemahaman yang baik terhadap standar atau kebijakan yang berlaku, penguatan pengendalian intern dengan cara transparansi yang mengurangi terjadinya probabilitas kecurangan, penerapan alur komunikasi yang jelas antar pengguna anggaran, serta monitoring dan feedback untuk evaluasi penyusunan laporan keuangan.

#### e. Pemantauan

Badan Layanan Umum Daerah perlu melakukan pemantauan berkala terhadap proses keuangan, baik melalui audit internal maupun eksternal. Pemantauan berfungsi untuk mendeteksi dan memperbaiki kelemahan dalam pengendalian keuangan, agar dapat segera melakukan koreksi dan memastikan bahwa laporan keuangan yang dihasilkan mencerminkan posisi keuangan yang sebenarnya. Langkah-langkah dalam proses pemantauan dan evaluasi pada BLUD Puskesmas Pabedilan dijelaskan pada tabel 3.

**Tabel 3**  
**Kegiatan Pemantauan**

Kegiatan	Deskripsi
Evaluasi Pengendalian Intern	Penilaian risiko secara berkala untuk mengidentifikasi risiko dalam penyusunan laporan keuangan.
	Evaluasi prosedur dan kebijakan SPIP yang diterapkan.
Pemeriksaan dan Pengujian Aktivitas Keuangan	Audit internal untuk menilai efektivitas pengendalian intern.
	Pengujian substantif untuk memastikan transaksi dan saldo sesuai.
	Monitoring rutin untuk meninjau laporan

Kegiatan	Deskripsi
Pemantauan oleh Pengguna Anggaran dan Kuasa Pengguna Anggaran	keuangan.
	Tindak lanjut hasil audit apabila terdapat temuan.
Peningkatan Kapasitas dan Pelatihan	Pelatihan pengelola keuangan untuk pemahaman SPIP.
Evaluasi dan Perbaikan Berkelanjutan	<i>Review</i> berkala terhadap penerapan SPIP untuk penyesuaian antara langkah pengendalian dengan kebutuhan.
	Penyempurnaan prosedur pengendalian.
Audit Eksternal	Laporan keuangan diaudit oleh Inspektorat Daerah atau oleh BPKP untuk menilai kepatuhan BLUD terhadap Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Sumber: BLUD Puskesmas Pabedilan

### 3. Kelemahan Badan Layanan Umum Daerah yang Menghambat Pelaksanaan Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

BLUD Puskesmas Pabedilan memiliki kelemahan pelaksanaan pengendalian intern yang menghambat implementasi SPIP secara menyeluruh. Meski telah menerapkan kelima komponen pengendalian intern, BLUD Puskesmas Pabedilan memiliki celah dalam pelaksanaan komponen pengendalian baik dalam pelayanan dan penyusunan laporan keuangan. Kelemahan tersebut diantaranya:

#### 1. Kelemahan pengawasan obat dan alat medis.

Pengawasan obat dan alat medis belum dilaksanakan secara optimal. Pencatatan obat dan alat medis yang seharusnya diperbarui setiap hari belum dapat terlaksana karena belum dibentuk sistem pencatatan yang memadai. Pencatatan obat dan alat medis bertujuan untuk memastikan persediaan mencukupi estimasi kebutuhan dan menghindari penggunaan obat kedaluwarsa. Kelemahan dalam pengawasan obat dan alat medis berdampak krusial pada kinerja puskesmas, karena tidak dapat mengetahui jumlah dan usia pakai persediaan obat dan alat medis secara akurat, serta dapat menimbulkan penyalahgunaan obat dan alat medis, terutama potensi pengedaran obat keras yang memerlukan resep dokter. Jumlah persediaan obat dan alat medis yang tidak akurat juga

berdampak pada penyusunan laporan keuangan, karena penyajian informasi atas persediaan berpotensi menyajikan informasi yang tidak akurat.

2. Rangkap jabatan antara Bendahara dan Auditor Internal.

Rangkap jabatan ini disebabkan oleh kekurangan Sumber Daya Manusia untuk menjadi Auditor Internal. Pelaksanaan audit intern dilaksanakan terpisah dari tugas dan fungsi sebagai Bendahara, dengan diawasi oleh Kepala BLUD sebagai pimpinan instansi. Auditor intern juga dibekali dengan sertifikasi dan pelatihan pengendalian intern yang diharapkan dapat menjaga objektivitas pemeriksaan. Pendampingan pemeriksaan dan sertifikasi audit internal dirasa tidak cukup untuk menjamin objektivitas audit, karena adanya rangkap jabatan itu sendiri dapat mengurangi independensi dan objektivitas auditor internal, sehingga pemeriksaan atas kinerja dan laporan keuangan berpotensi tidak menunjukkan hasil yang akurat.

3. Kompetensi SDM yang terbatas dalam penguasaan teknologi dan informasi.

Kelemahan ini menjadi poin penghambat pelaksanaan pengendalian intern. Kelemahan penguasaan teknologi informasi berdampak pada proses dokumentasi dalam proses pelayanan dilaksanakan secara manual dan penerapan teknologi informasi belum merata pada seluruh karyawan BLUD Puskesmas Pabedilan.

4. Belum memiliki gambaran penerapan SPIP yang ideal

BLUD Puskesmas Pabedilan berupaya maksimal dalam penerapan pengendalian intern, dengan cara membentuk tim audit internal, tim pelaporan keuangan, dan pelaporan kinerja guna memastikan BLUD beroperasi sesuai dengan aturan dan ketentuan yang berlaku. Upaya monitoring secara internal berjalan baik, namun sejak didirikan hingga saat ini, BLUD Puskesmas Pabedilan belum menjalani pemeriksaan oleh auditor eksternal pemerintah sehingga BLUD belum memiliki gambaran mengenai pengendalian intern yang ideal.

**4. Kelebihan Badan Layanan Umum Daerah yang Mendukung Pelaksanaan Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah**

Badan Layanan Umum Daerah memiliki kelebihan yang mendukung implementasi komponen-komponen pengendalian intern, sehingga implementasi SPIP dapat berjalan dengan baik. Kelebihan tersebut meliputi:

1. Fleksibilitas pengelolaan keuangan

Badan Layanan Umum Daerah memiliki wewenang dan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan, sehingga memungkinkan bagi BLUD untuk mengalokasikan anggaran sesuai dengan kebutuhan. Pengelolaan anggaran yang sesuai kebutuhan akan membantu BLUD untuk lebih responsif terhadap kebutuhan pelayanan dan memaksimalkan pencegahan kemungkinan risiko.

## 2. Fokus pada pelayanan kesehatan

Puskesmas Pabedilan sebagai BLUD Kesehatan memiliki fokus dalam pelayanan kesehatan, sehingga BLUD dapat memaksimalkan upaya pelayanan dengan mengalokasikan sumber daya secara optimal, seperti menyediakan tenaga kesehatan profesional, alat medis dan obat-obatan berkualitas, serta memantau pengendalian intern secara efektif melalui tim penanggung jawab kinerja.

## 3. Kebijakan yang mendukung akuntabilitas

BLUD berdiri sebagai bentuk usaha dalam memaksimalkan pelayanan masyarakat oleh Pemerintah Daerah, dalam hal ini BLUD Puskesmas Pabedilan mendukung pelayanan masyarakat pada bidang kesehatan. Penyelenggaraan BLUD didukung dengan berbagai kebijakan yang mendorong BLUD Puskesmas untuk beroperasi sesuai dengan tujuan badan layanan, baik secara eksternal maupun internal. BLUD Puskesmas Pabedilan beroperasi dengan mengacu pada Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Kesehatan, Peraturan Menteri Keuangan, hingga SOP yang disusun dan diterapkan secara internal oleh BLUD Puskesmas Pabedilan.

## 4. Kemampuan mengelola risiko secara mandiri

BLUD dapat mengelola risiko secara mandiri karena didukung oleh fleksibilitas pengelolaan keuangan. BLUD juga memiliki hak otonom untuk melaksanakan kegiatan operasional secara mandiri meskipun BLUD berdiri sebagai badan yang dinaungi oleh Pemerintah Daerah.

## 5. Outcome-oriented

Pengelolaan BLUD fokus pada target yang ingin dicapai, target tersebut terdapat pada indikator kinerja dan kerangka acuan kerja. Penyusunan indikator kinerja dan kerangka



Kata	%	Keterangan
Risiko	1,18%	Salah satu tujuan dari penerapan pengendalian intern adalah memitigasi risiko.
Pelayanan	1,12%	Tujuan penyelenggaraan dari subjek penelitian yang diteliti.
Sistem	0,98%	Objek penelitian pada penelitian ini.
Kesehatan	0,94%	Tujuan penyelenggaraan dari subjek penelitian yang diteliti.
Informasi	0,85%	Salah satu komponen pengendalian.
Kegiatan	0,78%	Bagian yang perlu menerapkan pengendalian intern.
Keuangan	0,78%	Salah satu tujuan dari penerapan pengendalian intern adalah akuntabilitas keuangan.
Puskesmas	0,78%	Subjek penelitian pada penelitian ini.

Sumber: Nvivo *version* 15, diolah Penulis (2024)

## KESIMPULAN

Berdasarkan penelitian yang dilakukan di BLUD Puskesmas Pabedilan mengenai Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam kinerja pelayanan dan penyusunan laporan keuangan, diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. BLUD Puskesmas Pabedilan telah menerapkan kelima komponen pengendalian intern pada penyelenggaraan pelayanan kesehatan dan dalam proses penyusunan laporan keuangan. Penerapan komponen pengendalian intern dalam kinerja pelayanan BLUD dapat mendorong efektivitas pelayanan kesehatan dan mendorong BLUD untuk memenuhi standar pelayanan minimum, sedangkan penerapan SPIP dalam penyusunan laporan keuangan BLUD bertujuan untuk memastikan laporan keuangan disajikan sesuai standar yang berlaku dan mencerminkan kondisi keuangan yang sebenar-benarnya.

2. Kebutuhan obat dan alat medis tercukupi dengan baik karena BLUD memiliki wewenang untuk melakukan pengadaan secara mandiri, akan tetapi dibutuhkan pengawasan yang memadai atas penggunaan obat dan alat medis. Pengawasan bertujuan untuk memastikan kesediaan obat dan alat medis mencukupi estimasi kebutuhan BLUD dan mencegah penggunaan obat kedaluwarsa. Kelemahan pengawasan atas obat dan alat medis memiliki dampak risiko tinggi karena berpotensi terjadi penyalahgunaan dan pengedaran

obat dan alat medis secara bebas. Kelemahan pengawasan obat dan alat medis juga berdampak pada penyusunan laporan keuangan, karena memengaruhi penyajian informasi pada akun persediaan yang berpotensi menyajikan informasi yang tidak akurat.

3. Penerapan pengendalian intern pada komponen pengawasan perlu dibenahi karena adanya rangkap jabatan pada anggota auditor internal yang juga menjabat sebagai pengelola keuangan maupun jabatan lain pada pelayanan kesehatan. Adanya rangkap jabatan pada auditor internal dapat mengurangi objektivitas dan independensi auditor, sehingga berpengaruh terhadap hasil pemeriksaan kinerja maupun hasil pemeriksaan keuangan yang berpotensi tidak objektif.

4. BLUD Puskesmas Pabedian memiliki kekurangan yang cukup menghambat penerapan SPIP, kelebihan tersebut diantaranya: a) sumber daya manusia yang terbatas, baik dalam penguasaan SAP maupun teknologi informasi, dan b) belum bisa menilai keseluruhan BLUD karena belum dilakukan pemeriksaan eksternal secara menyeluruh.

5. BLUD Puskesmas Pabedian juga memiliki kelebihan yang mendukung kemudahan implementasi SPIP, kelebihan tersebut meliputi: a) fleksibilitas pengelolaan keuangan, b) fokus pada satu komponen pelayanan, yaitu pelayanan kesehatan, c) didukung oleh kebijakan dan dasar hukum yang kuat, d) mengelola risiko secara mandiri, e) memiliki target yang jelas dan diatur dalam indikator kinerja, dan f) memiliki sistem pelaporan keuangan dan pelaporan kinerja yang terintegrasi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anggoro, B.N., Kurniawan, G.S., Riani, Y., Panjaitan, E.R., dan Febrianti, N.P. (2024). IMPLEMENTASI SISTEM PENGENDALIAN INTERN DALAM MENJADI TRANSPARASI LAPORAN KEUANGAN PT. PAKUWON JATI, TBK.
- Humam, H., Ardini, L., dan Kurnia, K. (2020). Efektifitas Sistem Pengendalian Intern dalam Mencegah Kecurangan di Perusahaan Daerah.
- Irawati, I.-., Milwan, M., dan Riswanda, R. (2023). Efektivitas Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam Meningkatkan Kualitas Sumber Daya Manusia di Kabupaten Malinau. *Jurnal Madani: Ilmu Pengetahuan, Teknologi, dan Humaniora*.
- Kieso, D., Weygandt, J., dan Warfield, T. (2022). *Intermediate Accounting IFRS*. Wiley.
- KPMG. (2023). COSO ICIF for ESG Reporting. (Kutipan diambil dari Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission [COSO], *Internal Control over Sustainability Reporting*. (2023).
- Masau, A.G. (2019). Pemenuhan Hak Pelayanan Kesehatan Bagi Masyarakat Di Rumah Sakit Laki pada Kabupaten Tana Toraja. *Phinisi Integration Review*.
- Nelson, A., dan Monica, T. (2023). PENERAPAN DAN PENILAIAN KINERJA KARYAWAN PADA PT PUNDI CRANE INDONESIA. *SWARNA: Jurnal Pengabdian Kepada Masyarakat*, 2(1), 50–53. <https://doi.org/10.55681/swarna.v2i1.252>
- Ompusunggu, S. G., dan Salomo, R. V. (2019). Analisis pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik*, 5(1), 78-86.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 Tentang Badan Layanan Umum Daerah, Pub.l., No. 79, Permendagri No 79 Tahun 2018 (2018).
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Pub.l., No. 60, PP No 60 Tahun 2008 (2008).
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Pub.l., No.71, PP No 71 Tahun 2010 (2010).
- Rahmany, S., dan Fatimah, F. (2020). Analisis Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Bengkalis Dalam Perspektif Islam. *JAS (Jurnal Akuntansi Syariah)*, 4(1), 110-123. <https://doi.org/10.46367/jas.v4i1.223>
- Reza Aditya, O., dan Surjono, W. (2017). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Sikap*, 2 (1), 49–62.
- Rukmana, I., Rahmawati, R., dan Salbiah, E. (2020). EFEKTIVITAS PENILAIAN KINERJA BERBASIS E-KINERJA. *Jurnal GOVERNANSI*, 6.
- Santi, S.F., dan Isyanto, P. (2023). ANALISIS PENILAIAN KINERJA TERHADAP PEGAWAI POJOK KAFE dan RESTO. *JURNAL ECONOMINA*.
- Sugiyono. (2019). *Metode penelitian kuantitatif, kualitatif, dan RdanD*. Bandung: Alfabeta.
- Tamoding, C. N., Ilat, V., dan Kalalo, M. (2018). EFEKTIVITAS STRUKTUR PENGENDALIAN INTERN DENGAN MENGGUNAKAN PENDEKATAN COSO PADA SEKRETARIAT DEWAN PERWAKILAN RAKYAT DAERAH (DPRD) KOTA MANADO. *GOING CONCERN: JURNAL RISET AKUNTANSI*, 13(03).
- Tanggulungan, Gustin (2011). Kelemahan Sistem Pengendalian Internal Pemkab/Pemkot di Propinsi Nusa Tenggara Barat dan Dampaknya pada Keuangan Negara. *Prosiding Seminar Nasional ASEAN "Optimalisasi Integrasi Menuju Komunitas ASEAN 2015"*,

Mataram, Lombok, NTB, 10 Desember 2011, p. 213  
<https://repository.uksw.edu//handle/123456789/398>

Zamzami, F., dan Faiz, I.A. (2015). EVALUASI IMPLEMENTASI SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL: STUDI KASUS PADA SEBUAH PERGURUAN TINGGI NEGERI.