



Analisis Lingkungan Pengendalian Manajemen dan Proses Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Keuangan: Studi Kasus Rumah Sakit “X”

Dian Haerani¹, FX. Irwan Tanamas², Bambang Rismadi³, Marisi Pakpahan⁴

^{1,2,3,4}Institut Bisnis dan Multimedia asmi, Indonesia

E-mail: uundianhaerani@gmail.com, fxirwantanamas@yahoo.com, rismadi1989@gmail.com,
marisipakpahan@ibmasmi.ac.id

Article Info	Abstract
Article History Received: 2025-12-08 Revised: 2026-01-15 Published: 2026-02-15 Keywords: <i>Management Control; Control Environment; Financial Performance; Hospital Management.</i>	This qualitative research with a case study approach aims to understand the influence of the environment and management control process on the financial performance of Hospital X. Background includes financial pressures, service restrictions due to budget ceilings, and debt burdens in the previous year that hinder budget planning and realization. The analysis framework uses environmental theory and management control processes, as well as BLUD governance based on Permendagri 79/2018. The data was collected through in-depth interviews with five key informants from the board of directors and finance. Data analysis was carried out through data reduction, theme categorization, and triangulation for the validity of the findings. The results of the study show that the implementation of management control is not optimal, characterized by inuniformity of reporting between units, inconsistent use of the e-BLUD system, and limited budget flexibility due to regional ceilings. The limitations of drugs and consumables have a direct impact on the quality and volume of services, as well as reduce hospital revenue. In addition, the debt burden of the previous year continued to affect the effectiveness of cost control on the current budget. In conclusion, improving the financial performance of Hospital X requires increasing coordination between units, enforcing SOP compliance, optimizing information technology, and budget planning based on real needs. Strengthening a consistent monitoring system, flexibility in BLUD management, and synergy between service control and financial control are key to maintaining the sustainability of health services.

Artikel Info	Abstrak
Sejarah Artikel Diterima: 2025-12-08 Direvisi: 2026-01-15 Dipublikasi: 2026-02-15 Kata kunci: <i>Pengendalian Manajemen; Lingkungan Pengendalian; Kinerja Keuangan; Manajemen Rumah Sakit.</i>	Penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus ini bertujuan memahami pengaruh lingkungan dan proses pengendalian manajemen terhadap kinerja keuangan Rumah Sakit X. Latar belakang mencakup tekanan keuangan, pembatasan layanan akibat pagu anggaran, serta beban hutang tahun sebelumnya yang menghambat perencanaan dan realisasi anggaran. Kerangka analisis menggunakan teori lingkungan dan proses pengendalian manajemen, serta tata kelola BLUD berdasarkan Permendagri 79/2018. Data dikumpulkan melalui wawancara mendalam terhadap lima informan kunci dari jajaran direksi dan keuangan. Analisis data dilakukan melalui reduksi data, kategorisasi tema, dan triangulasi untuk validitas temuan. Hasil penelitian menunjukkan implementasi pengendalian manajemen yang belum optimal, ditandai oleh ketidakseragaman pelaporan antar-unit, penggunaan sistem e-BLUD yang tidak konsisten, dan keterbatasan fleksibilitas anggaran akibat pagu daerah. Keterbatasan obat dan bahan habis pakai berdampak langsung pada kualitas dan volume layanan, serta mengurangi pendapatan rumah sakit. Selain itu, beban hutang tahun sebelumnya terus mempengaruhi efektivitas pengendalian biaya pada anggaran berjalan. Kesimpulannya, perbaikan kinerja keuangan Rumah Sakit X memerlukan peningkatan koordinasi antar-unit, penegakan kepatuhan SOP, optimalisasi teknologi informasi, serta perencanaan anggaran berbasis kebutuhan riil. Penguatan sistem monitoring yang konsisten, fleksibilitas pengelolaan BLUD, dan sinergi antara pengendalian pelayanan dengan pengendalian keuangan menjadi kunci untuk menjaga keberlanjutan layanan kesehatan.

I. PENDAHULUAN

Rumah Sakit merupakan pilar utama dalam sistem pelayanan kesehatan suatu negara, tidak hanya memberikan pelayanan medis tetapi juga berkontribusi dalam mendukung kesehatan

masyarakat secara umum. Rumah Sakit X sebagai Lembaga pelayanan kesehatan di kota X memiliki peran penting dalam menyediakan pelayanan kesehatan di kota X. Rumah Sakit X diatur sebagai Badan Layanan Umum Daerah sesuai

dengan Peraturan Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 yang menetapkan standar untuk pengelolaan keuangan dan akuntansi yang transparan (Kemendagri, 2018).

Sebagai Badan Layanan Umum Daerah, Rumah Sakit X harus menghadapi tantangan dalam mengelola sumber daya finansial yang terbatas sambil memenuhi standar pelayanan Kesehatan yang ditetapkan. Keterbatasan anggaran dapat mempengaruhi kemampuan rumah sakit untuk investasi dalam infrastruktur, teknologi medis, dan peningkatan kualitas layanan.

Lingkungan pengendalian manajemen Rumah Sakit X ini mencakup faktor eksternal seperti regulasi pemerintah dan tuntutan publik terhadap transparansi dan akuntabilitas keuangan. Faktor internal seperti budaya organisasi, struktur birokratis, dan kebijakan internal juga berperan dalam efektivitas sistem pengendalian internal.

Proses pengendalian manajemen di Rumah Sakit X ini meliputi perencanaan anggaran yang teliti, monitoring penggunaan dana secara berkala, evaluasi kinerja berbasis indikator keuangan dan non keuangan, serta upaya untuk meningkatkan efisiensi operasional dan mengurangi resiko keuangan.

Untuk lebih memahami tantangan yang dihadapi Rumah Sakit X dalam meningkatkan kinerja keuangannya, berikut ini disajikan data mengenai kinerja keuangan Rumah Sakit X selama lima tahun terakhir, termasuk margin keuntungan, rasio likuiditas, dan biaya operasional sebagai persentase dari pendapatan total.

Tabel 1. Kinerja Keuangan Rumah Sakit X Tahun 2021 – 2025 Semester 1

Tahun	Margin Keuntungan	Rasio	Biaya	
		Likuiditas	Operasional (%)	
		Current Ratio	Quick Ratio	
2021	0.50%	3.92	3.65	78.25%
2022	-48.45%	2.21	1.96	148.45%
2023	-27.47%	1.37	1.18	127.47%
2024	-30.42%	0.89	0.77	130.46%
2025 Smt. 1	-11.53%	1.02	0.57	111.53%

Pada tahun 2021, Rumah Sakit X menunjukkan kinerja operasional yang relatif baik dengan margin keuntungan positif sebesar 0,50%, mencerminkan bahwa pendapatan operasional masih cukup untuk menutupi beban operasional dan menghasilkan surplus meski terbatas. Dari sisi likuiditas, rumah sakit kuat dengan current ratio 3,92 dan quick ratio 3,65,

menunjukkan aktiva lancar jauh melebihi kewajiban jangka pendek tanpa mengandalkan persediaan. Tingkat efisiensi juga terjaga dengan biaya operasional sebesar 78,25%.

Memasuki tahun 2022, kinerja operasional menurun tajam dengan margin keuntungan negatif -48,45%, yang berarti pendapatan operasional tidak mampu menutupi beban operasional hingga menimbulkan defisit besar. Persentase biaya operasional naik drastis menjadi 148,45%, menunjukkan ketidakefisienan dalam penggunaan dana. Meskipun demikian, likuiditas Rumah Sakit X relatif aman dengan current ratio 2,21 dan quick ratio 1,96, menandakan kewajiban jangka pendek masih dapat dipenuhi dengan aktiva lancar yang ada.

Pada 2023, defisit operasional Rumah Sakit X masih terjadi dengan margin keuntungan -27,47%, meskipun ada perbaikan dibanding tahun sebelumnya. Persentase biaya operasional turun menjadi 127,47%, namun tetap di atas ambang efisiensi. Likuiditas menurun, dengan current ratio 1,37 dan quick ratio 1,18, menunjukkan ruang likuiditas makin menyempit sehingga bergantung pada arus kas agar dapat memenuhi kewajiban jangka pendek.

Tahun 2024 menandai tekanan finansial yang semakin besar dengan margin keuntungan -30,42% dan biaya operasional mencapai 130,46%, menandakan beban operasional jauh lebih tinggi daripada pendapatan. Likuiditas makin ketat dengan current ratio 0,89 dan quick ratio 0,77, dimana aktiva lancar tidak cukup menutupi kewajiban jangka pendek, memperlihatkan risiko likuiditas nyata bagi rumah sakit.

Pada semester I tahun 2025, defisit masih terjadi dengan margin keuntungan -11,53%, meski terjadi perbaikan efisiensi di mana biaya operasional 111,53%. Likuiditas sangat terbatas, terindikasi dari current ratio 1,02 dan quick ratio 0,57, yang menunjukkan kemampuan rumah sakit untuk memenuhi kewajiban tanpa mengandalkan persediaan masih belum memadai dan berpotensi menimbulkan risiko keuangan.

1. Lingkungan Pengendalian (Control Environment)

Lingkungan pengendalian merupakan fondasi utama dalam sistem pengendalian manajemen yang membentuk cara organisasi berperilaku, mengambil keputusan, dan mempertanggungjawabkan proses operasionalnya. Dalam perspektif COSO (2017), risiko menjadi dasar pertimbangan

yang selalu direview oleh manajemen puncak agar dapat memahami faktor-faktor penyebab potensi masalah. Pengelolaan risiko tidak hanya menekankan mitigasi ancaman, tetapi juga memanfaatkan risiko sebagai peluang untuk menciptakan nilai baru secara berkelanjutan. Risiko terintegrasi dalam setiap keputusan strategis, menentukan arah perencanaan dan kinerja organisasi secara keseluruhan.

COSO (2017) menjelaskan lima komponen dasar dalam Enterprise Risk Management (ERM) yang didukung oleh 20 prinsip, mencakup: governance & culture, kompetensi SDM, struktur organisasi, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, serta komitmen terhadap akuntabilitas. Kelima komponen ini saling terkait, memastikan kebijakan manajerial dilaksanakan sesuai tujuan. Integritas dan nilai etika menentukan standar perilaku karyawan, sedangkan kompetensi SDM menjamin kualifikasi teknis yang memadai. Struktur organisasi mengatur alur kerja dan koordinasi, pendelegasian wewenang memungkinkan pengambilan keputusan tepat pada tingkat yang sesuai, serta akuntabilitas memastikan transparansi dalam pertanggungjawaban.

Dalam konteks rumah sakit daerah yang berstatus Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), lingkungan pengendalian memiliki urgensi tinggi karena berada di persimpangan antara profesionalisme medis dan pengelolaan keuangan yang efisien. Proses pelayanan kesehatan yang kompleks—mulai dari masuknya pasien hingga penagihan—menimbulkan risiko besar dalam aspek operasional dan keuangan. Ketergantungan besar terhadap pendapatan dari Jaminan Kesehatan Nasional (JKN), dinamika permintaan pasien, serta perubahan regulasi menambah kompleksitas tantangan yang dihadapi rumah sakit, yang tidak dialami oleh organisasi publik lainnya.

Tanpa lingkungan pengendalian yang kuat, risiko seperti penyalahgunaan anggaran, kesalahan pencatatan, klaim JKN yang tidak sesuai, dan tekanan untuk memenuhi layanan meskipun anggaran terbatas dapat berkembang menjadi masalah sistemik. Hal ini dapat merusak kualitas layanan dan kinerja keuangan secara keseluruhan. Oleh karena itu, lingkungan pengendalian bukan sekadar aspek administratif, melainkan fondasi strategis yang menentukan arah pengelolaan rumah sakit secara menyeluruh.

Dalam sektor publik, khususnya rumah sakit BLUD, lingkungan pengendalian juga menjadi instrumen penting dalam tata kelola keuangan, menjamin transparansi dan akuntabilitas penggunaan dana publik. Menurut Mardiasmo (2018), pengendalian manajemen di sektor publik harus mampu menjembatani efisiensi operasional dengan kewajiban pelayanan kepada masyarakat. Dengan lingkungan pengendalian yang sehat, rumah sakit dapat menyeimbangkan antara kebutuhan pasien, standar pelayanan, dan kinerja keuangan yang berkelanjutan, sehingga memastikan keberlanjutan layanan kesehatan bagi masyarakat.

2. Sistem Pengendalian Manajemen

Dalam konteks sektor publik khususnya rumah sakit, Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), lingkungan pengendalian tidak hanya berfungsi sebagai alat pengendalian internal, tetapi juga sebagai instrumen tata kelola keuangan yang menjamin transparansi dan akuntabilitas penggunaan dana publik. Mardiasmo (2018) menjelaskan bahwa pengendalian manajemen di sektor publik harus mampu menjembatani tuntutan efisiensi dengan kewajiban pelayanan kepada masyarakat. Sistem pengendalian manajemen (*Management Control Systems/MCS*) merupakan mekanisme yang digunakan organisasi untuk memastikan bahwa seluruh kegiatan operasional berjalan konsisten dengan strategi dan tujuan yang telah ditetapkan. Anthony dan Govindarajan (2017) memandang MCS sebagai rangkaian proses yang mencakup perencanaan, koordinasi, pengukuran, evaluasi, serta pemberian insentif untuk mempengaruhi perilaku anggota organisasi, sehingga tidak hanya berfungsi sebagai alat administratif, tetapi juga sebagai sistem sosial yang mengarahkan perilaku individu dan kelompok.

Efektivitas pengendalian manajemen sangat ditentukan oleh keterpaduan antara sistem formal seperti anggaran dan laporan keuangan, dengan sistem informal seperti nilai organisasi dan kepemimpinan, di mana ketidaksinkronan antara kedua aspek tersebut berpotensi melemahkan fungsi pengendalian dan menurunkan kinerja organisasi (Merchant & Stede, 2017). Dalam sektor pelayanan kesehatan, khususnya rumah sakit BLUD, sistem pengendalian manajemen menjadi lebih kompleks karena organisasi harus mengelola dua orientasi

sekaligus, yaitu orientasi pelayanan publik dan orientasi efisiensi keuangan. Rumah sakit dituntut memberikan pelayanan yang cepat, efektif, dan aman, namun pada saat yang sama harus menjaga keberlanjutan finansial, sehingga MCS harus mampu mengintegrasikan aspek formal seperti anggaran, Standard Operating Procedure (SOP), indikator kinerja, dan sistem informasi dengan mekanisme informal seperti budaya kerja dan nilai-nilai profesionalisme.

Pada rumah sakit BLUD, komponen MCS meliputi sistem perencanaan, sistem pengendalian administratif, sistem akuntansi dan pelaporan keuangan, sistem pengendalian perilaku, dan sistem pengendalian budaya yang menghadapi tekanan dari luar seperti regulasi pemerintah daerah, ketidakpastian pendapatan Jaminan Kesehatan Nasional (JKN), dan fluktuasi kebutuhan pelayanan. Tanpa sistem pengendalian manajemen yang kuat, rumah sakit berisiko mengalami pemborosan, penurunan mutu layanan, serta ketidakstabilan keuangan, sehingga MCS berfungsi sebagai "mesin koordinasi" yang menyatukan seluruh bagian rumah sakit agar bekerja secara efisien, terkendali, dan berorientasi hasil.

3. Proses Pengendalian Manajemen

Dalam sektor layanan kesehatan, Lunkes et al. (2018) dan Narayan et al. (2016) menemukan bahwa rumah sakit yang memiliki sistem informasi dan mekanisme pengendalian yang terintegrasi cenderung lebih adaptif dalam menghadapi tekanan biaya dan perubahan kebijakan. Hal ini menunjukkan bahwa pengendalian manajemen tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga strategis. Bastian (2019) menjelaskan bahwa pengelolaan keuangan BLUD menuntut fleksibilitas anggaran yang disertai dengan pengendalian yang ketat. Fleksibilitas tanpa pengendalian yang memadai berisiko menimbulkan inefisiensi dan tekanan likuiditas, sementara pengendalian yang terlalu kaku dapat menghambat respons organisasi terhadap kebutuhan pelayanan. WHO (2020) menegaskan bahwa pengelolaan keuangan publik di sektor kesehatan harus didukung oleh sistem pengendalian yang mampu memastikan kesinambungan fiskal, efisiensi belanja, dan pencapaian kinerja layanan, karena tanpa pengendalian yang efektif,

tekanan pembiayaan dapat berdampak langsung pada kualitas pelayanan kesehatan.

Proses pengendalian manajemen merupakan rangkaian aktivitas terstruktur yang dilakukan organisasi untuk memastikan bahwa pelaksanaan kegiatan berjalan sesuai dengan rencana, mencakup beberapa tahap saling berkaitan seperti perencanaan, penyusunan target, pengukuran, pelaporan, evaluasi, serta tindakan korektif. Dalam konteks rumah sakit Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), Permendagri Nomor 79 Tahun 2018 tentang BLUD memberikan kerangka regulasi yang memungkinkan rumah sakit daerah mengelola keuangan secara lebih mandiri, namun tetap berada dalam koridor akuntabilitas publik dan menuntut penguatan sistem pengendalian internal serta tata kelola keuangan yang transparan.

Tahap pertama proses pengendalian dimulai dari perencanaan, yaitu penyusunan Rencana Bisnis dan Anggaran yang mencerminkan kebutuhan layanan, proyeksi pendapatan, serta prioritas belanja, di mana perencanaan yang baik memerlukan data akurat mengenai tren pasien, belanja obat dan Bahan Habis Pakai (BHS), serta estimasi klaim Jaminan Kesehatan Nasional (JKN). Tantangannya adalah perubahan regulasi dan kebijakan daerah sering kali memaksa rumah sakit melakukan penyesuaian cepat terhadap anggaran yang telah disusun. Tahap berikutnya adalah penetapan target dan indikator kinerja seperti *Bed Occupancy Rate* (BOR), *Length of Stay* (LOS), kunjungan rawat jalan, jumlah tindakan, hingga indikator finansial yang membantu manajemen mengukur pencapaian secara objektif.

Tahap ketiga adalah pengukuran dan pelaporan kinerja dimana data dikumpulkan dari berbagai unit untuk menghasilkan laporan periodik, namun proses ini sering terkendala oleh ketidakterpaduan sistem informasi yang meningkatkan risiko kesalahan. Tahap keempat adalah evaluasi dan analisis deviasi, di mana manajemen melihat perbedaan antara rencana dan realisasi serta mengidentifikasi penyebabnya. Tahap terakhir adalah tindakan korektif seperti penyesuaian anggaran, pengendalian belanja obat, revisi *Standard Operating Procedure* (SOP) pelayanan, penetapan pembayaran insentif, hingga perbaikan sistem distribusi Bahan Habis Pakai, di mana keberhasilannya bergantung pada komitmen

pimpinan, kedisiplinan unit kerja, serta kemampuan mengelola data secara efektif.

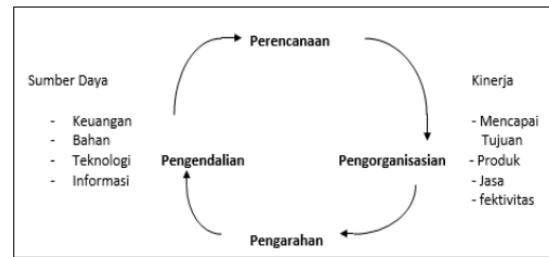
4. Kinerja Keuangan Rumah Sakit

Kinerja keuangan rumah sakit merupakan gambaran mengenai kemampuan rumah sakit mengelola sumber daya finansialnya secara efektif, efisien, dan berkelanjutan, yang dalam konteks rumah sakit Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) bukan hanya mencerminkan kemampuan menghasilkan pendapatan, tetapi juga efektivitas manajemen dalam menggunakan anggaran untuk mendukung pelayanan yang bermutu. Secara teori, kinerja keuangan dapat diukur melalui beberapa aspek, yaitu likuiditas sebagai kemampuan memenuhi kewajiban jangka pendek, efisiensi dan efektivitas operasional yang dilihat dari rasio belanja terhadap pendapatan dan penggunaan sumber daya, solvabilitas untuk jangka panjang, pertumbuhan pendapatan dari Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) dan layanan umum, serta struktur biaya yang mencakup komposisi belanja pegawai, obat, dan komponen operasional lainnya.

Dalam praktiknya, kinerja keuangan rumah sakit sangat dipengaruhi oleh faktor eksternal seperti tarif INA-CBG's, kebijakan Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS), keterlambatan pembayaran klaim, dan regulasi daerah yang dapat membatasi fleksibilitas BLUD, di mana ketergantungan besar terhadap pendapatan JKN menyebabkan fluktuasi likuiditas ketika terjadi keterlambatan pembayaran sebagaimana dialami oleh banyak rumah sakit daerah. Di sisi internal, kinerja keuangan juga dipengaruhi oleh efektivitas perencanaan anggaran, disiplin pelaksanaan anggaran, efisiensi penggunaan obat dan Bahan Habis Pakai, serta tata kelola pembayaran tenaga kesehatan, sehingga rumah sakit dengan struktur biaya yang tidak seimbang berisiko mengalami tekanan finansial yang terus-menerus.

Pada level manajerial, kinerja keuangan menjadi indikator penting untuk menilai apakah rumah sakit mampu mempertahankan operasional secara berkelanjutan, di mana ketika kinerja keuangan melemah, dampaknya dapat terlihat pada berkurangnya ketersediaan obat, menurunnya kualitas layanan, tertundanya pembayaran insentif, hingga kebutuhan meminjam dana. Karena itu, penguatan kinerja keuangan bukan hanya masalah angka, tetapi menyangkut

keberlangsungan mutu pelayanan kesehatan bagi masyarakat secara fundamental.



Gambar 1. Proses Manajemen

II. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus pada Rumah Sakit X karena permasalahan yang dikaji berkaitan dengan proses, dinamika, serta konteks nyata pengendalian manajemen dan kinerja keuangan yang tidak dapat dijelaskan hanya melalui angka. Pendekatan ini memberikan ruang bagi peneliti untuk memahami makna, persepsi, serta pengalaman para aktor organisasi dalam mengelola pengendalian manajemen rumah sakit, terutama pada situasi ketika tekanan operasional dan finansial terjadi secara bersamaan.

Desain studi kasus dipilih untuk mendalami satu institusi secara intensif, sehingga memungkinkan peneliti memahami mekanisme pengendalian, proses pengambilan keputusan, serta hubungan antarunit secara komprehensif dalam konteks yang spesifik dan mendetail.

Informan penelitian dipilih melalui teknik purposive sampling, yaitu menentukan narasumber berdasarkan pengetahuan, pengalaman, dan peran strategis mereka dalam proses pengendalian manajemen rumah sakit. Pendekatan ini sejalan dengan karakteristik penelitian kualitatif yang mengutamakan kedalaman informasi dibandingkan jumlah responden.

Pengumpulan data dilakukan melalui tiga teknik utama untuk memastikan keutuhan dan kedalaman informasi, yaitu wawancara semi-terstruktur yang difokuskan pada kondisi lingkungan pengendalian, proses pengendalian manajemen, tantangan sistem penganggaran, kendala pembayaran JKN, dan strategi manajemen dalam menjaga stabilitas keuangan. Selain itu, dilakukan dokumentasi terhadap dokumen resmi rumah sakit seperti Rencana Bisnis dan Anggaran, laporan realisasi anggaran, laporan keuangan internal, laporan monitoring evaluasi unit, struktur organisasi, dan SOP terkait pengendalian dan pelayanan untuk memberikan dasar objektif dalam memahami struktur

pengendalian yang diterapkan. Teknik ketiga adalah observasi lapangan terbatas terhadap proses layanan, alur administrasi keuangan, koordinasi antar-unit, dan pola komunikasi dalam pengendalian biaya, yang berfungsi sebagai triangulasi untuk memperkuat validitas data dari wawancara dan dokumentasi (Sugiyono, 2022).

Analisis data dilakukan menggunakan model Miles dan Huberman & Saldaña yang mencakup tahapan kondensasi data melalui pemilahan, penyederhanaan, dan pengorganisasian data dari wawancara, dokumen, dan observasi untuk fokus pada isu utama seperti lingkungan pengendalian, penganggaran, monitoring, dan kinerja keuangan (Miles et al., 2014; Silalahi et al., 2025). Selanjutnya, penyajian data dilakukan dalam bentuk narasi tematik untuk mempermudah pemahaman hubungan antar-temuan, termasuk pola perencanaan, deviasi anggaran, koordinasi antarunit, dan faktor eksternal yang mempengaruhi pengendalian manajemen. Tahap akhir adalah penarikan kesimpulan dan verifikasi, di mana kesimpulan diperoleh secara induktif berdasarkan pola-pola yang muncul dari data, kemudian diverifikasi melalui proses triangulasi dan konfirmasi kembali kepada informan (member check) untuk memastikan interpretasi yang tidak bias dan valid.

III. HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Hasil Penelitian

1. Temuan Berdasarkan Wawancara

Penelitian ini menemukan bahwa lingkungan pengendalian di Rumah Sakit X masih menghadapi tantangan signifikan yang berdampak pada efektivitas pengelolaan keuangan dan pelayanan, di mana budaya organisasi belum sepenuhnya mendukung praktik pengendalian yang kuat khususnya dalam disiplin perencanaan, ketepatan waktu pelaporan, dan koordinasi lintas-unit. Beban kerja tinggi dan keterbatasan SDM menyebabkan proses pengendalian berjalan tidak konsisten, serta kompetensi pegawai dalam perencanaan dan penganggaran, terutama yang berkaitan dengan klaim JKN, masih memerlukan peningkatan besar menurut keterangan Wakil Direktur SDM dan Pengembangan Bisnis, yang menunjukkan elemen-elemen utama lingkungan pengendalian belum berada dalam kondisi ideal.

Proses perencanaan dan penganggaran di Rumah Sakit X belum sepenuhnya

mencerminkan kebutuhan operasional riil, dimana sebagian besar anggaran terserap untuk membayar kewajiban tahun sebelumnya sehingga mengganggu penyediaan obat dan Bahan Habis Pakai. Kebijakan pemerintah daerah yang mewajibkan penyusunan anggaran hanya berdasarkan kebutuhan tahun berjalan, tanpa memasukkan kewajiban masa lalu, bertujuan menampilkan kondisi keuangan secara objektif namun membutuhkan pembenahan dalam proses RBA dan penentuan prioritas, di mana koordinasi antar-unit yang lemah dan usulan tanpa analisis matang menyebabkan revisi anggaran berulang sepanjang tahun.

Pengendalian biaya dan ketersediaan pelayanan merupakan masalah yang saling terkait, dimana keterbatasan anggaran secara langsung membatasi ketersediaan obat dan BHP sehingga mengganggu kelancaran layanan. Kebijakan daerah yang melarang realisasi belanja melebihi pagu anggaran membatasi fleksibilitas BLUD, memaksa rumah sakit melakukan penyesuaian signifikan dalam penyediaan barang dan berisiko menurunkan kualitas pelayanan, sehingga manajemen perlu mengevaluasi strategi pengendalian biaya dengan keseimbangan yang tepat agar pelayanan tetap terjaga.

Mekanisme pemantauan dan evaluasi sudah berjalan namun belum optimal, dengan monitoring anggaran bulanan sering terkendala ketepatan waktu laporan dan sistem informasi yang kurang terintegrasi menyebabkan beberapa proses masih manual dan berisiko ketidaksesuaian data. Koordinasi monitoring antar-unit yang belum merata menyebabkan unit pelayanan kurang mendapat informasi real-time tentang capaian realisasi anggaran, sehingga pengambilan keputusan di tingkat unit sering tidak selaras dengan kondisi keuangan rumah sakit secara keseluruhan.

Tantangan pengendalian manajemen ini berdampak langsung pada kinerja keuangan Rumah Sakit X, dengan permasalahan utama berupa keterlambatan pembayaran klaim dan penggunaan anggaran untuk kewajiban tahun sebelumnya yang menyebabkan arus kas tidak stabil. Likuiditas menjadi tantangan utama ketika pendapatan belum terealisasi sesuai jadwal sementara

kebutuhan belanja meningkat, memaksa rumah sakit menunda kegiatan operasional dan memprioritaskan pengeluaran wajib seperti honor pegawai.

Sebagai respons, seluruh jajaran direksi sepakat bahwa pembenahan sistem perencanaan, penganggaran, dan pengendalian manajemen menjadi prioritas utama untuk mencapai stabilitas keuangan yang lebih baik dan memberikan ruang peningkatan kualitas pelayanan di tahun-tahun mendatang, demi menjaga keberlangsungan operasional rumah sakit.

2. Analisis Temuan

Analisis dilakukan dengan pendekatan tematik sejalan dengan metodologi penelitian kualitatif untuk memahami bagaimana lingkungan pengendalian manajemen dan proses pengendalian manajemen memengaruhi kinerja keuangan Rumah Sakit sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD).

Secara umum, temuan menunjukkan bahwa kinerja keuangan RS X sangat ditentukan oleh efektivitas sistem pengendalian manajemen, termasuk bagaimana perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan dilakukan dalam konteks operasional pelayanan kesehatan yang kompleks.

a) Analisis Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan fondasi dari keseluruhan sistem pengendalian manajemen, di mana berdasarkan wawancara dengan Direktur, para Wakil Direktur, serta Kepala Bagian Keuangan, ditemukan bahwa Rumah Sakit X telah memiliki struktur organisasi formal, pembagian tugas, dan jalur pelaporan yang jelas, mencerminkan elemen control environment yang kuat dalam kerangka (COSO, 2017). Meskipun demikian, terdapat sejumlah faktor yang menghambat efektivitas lingkungan pengendalian, termasuk dilema etis yang muncul ketika rumah sakit harus mempertahankan pelayanan meskipun menghadapi keterbatasan anggaran, sehingga menimbulkan ketegangan antara tuntutan pelayanan dan kapasitas keuangan yang sesungguhnya, serta kesenjangan kompetensi pada level pelaksana dalam memahami akuntansi BLUD dan tata kelola layanan

yang berdampak pada konsistensi dokumentasi dan pengendalian operasional.

Secara formal, pendelegasian wewenang sudah ditetapkan melalui SK Direktur, tetapi beberapa kebijakan masih dianggap terlalu tersentralisasi, terutama dalam penetapan prioritas anggaran dan persetujuan belanja, sehingga unit layanan kadang merasa kurang memiliki ruang gerak yang memadai untuk melakukan adaptasi layanan yang diperlukan. Kondisi ini secara keseluruhan memperlihatkan bahwa meskipun struktur organisasi ada dan memadai, budaya organisasi belum sepenuhnya mendukung pengendalian manajemen yang adaptif dan responsif terhadap dinamika operasional dan finansial rumah sakit.

b) Analisis Proses Pengendalian Manajemen

Proses pengendalian manajemen di Rumah Sakit X dianalisis berdasarkan empat tahapan utama, yaitu perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, dan evaluasi. Dari wawancara dengan para informan, terungkap bahwa proses perencanaan anggaran meskipun telah mengikuti mekanisme BLUD, belum sepenuhnya berbasis kinerja dan evidence-based, karena sebagian anggaran masih disusun berdasarkan proyeksi tahun sebelumnya bukan kebutuhan riil pelayanan, sehingga menyebabkan ketidaksesuaian alokasi obat dan BHP, ketergantungan pada asumsi pendapatan JKN yang tidak stabil, serta kurangnya fleksibilitas dalam mengantisipasi lonjakan kebutuhan darurat yang berujung pada deviasi anggaran ketika pendapatan tidak sesuai target.

Pada tahap pelaksanaan, pengendalian belanja masih lemah, di mana sebagian besar belanja operasional terserap untuk membayar kewajiban tahun-tahun sebelumnya, sehingga anggaran pelayanan harus dipangkas agar tidak melebihi pagu yang ditetapkan. Sistem pengendalian belanja belum mengadopsi pendekatan manajemen risiko, sehingga pengeluaran mendadak untuk kebutuhan seperti obat cito atau pemeliharaan alat sering mengganggu

stabilitas kas rumah sakit secara signifikan.

Pelaporan keuangan belum konsisten dan tidak real-time, meskipun sudah menggunakan aplikasi BLUD, karena kedisiplinan input data masih bervariasi antar-unit. Kondisi ini mengakibatkan data keuangan sering tidak mencerminkan kondisi kas aktual, keterlambatan laporan berdampak pada analisis likuiditas, dan proses pengambilan keputusan tidak didukung oleh informasi yang memadai dan tepat waktu untuk respons yang efektif.

Evaluasi kinerja cenderung bersifat administratif dan belum analitis, dengan fokus utama pada ketercapaian output seperti jumlah layanan, *Bed Occupancy Rate* (BOR), dan *Length of Stay* (LOS), bukan pada efektivitas keuangan secara menyeluruh. Pendekatan ini menyebabkan manajemen sulit mengidentifikasi akar masalah keuangan yang sebenarnya dan tidak memiliki *early warning system* terhadap risiko kas yang mungkin muncul.

Secara struktural, sistem ini belum mampu memberikan rekomendasi perbaikan yang inovatif dan kontekstual, karena rekomendasi yang dihasilkan cenderung repetitif dan tidak menyentuh inti permasalahan pengendalian. Ketidakefektifan dalam keempat tahapan ini saling berkaitan dan menciptakan lingkaran tantangan yang terus berulang dalam pengelolaan keuangan rumah sakit.

Oleh karena itu, diperlukan transformasi menyeluruh dalam proses pengendalian manajemen yang tidak hanya memperbaiki aspek administratif, tetapi juga mengintegrasikan pendekatan berbasis risiko dan data real-time untuk menciptakan sistem yang lebih responsif, akurat, dan mendukung pengambilan keputusan strategis dalam menjaga stabilitas keuangan dan kualitas pelayanan Rumah Sakit X secara berkelanjutan.

c) Implikasi Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Keuangan

Analisis data keuangan lima tahun terakhir menunjukkan bahwa RS X mengalami tekanan kinerja keuangan yang signifikan, khususnya pada aspek

likuiditas yang mengalami fluktuasi besar akibat keterlambatan pembayaran klaim BPJS dan meningkatnya beban kewajiban jangka pendek. Kelemahan kontrol pada tahap perencanaan dan evaluasi menyebabkan manajemen tidak dapat memprediksi kebutuhan kas secara akurat, sehingga menciptakan ketidakstabilan dalam pengelolaan arus keuangan rumah sakit.

Pada aspek efisiensi belanja, belanja operasional terutama untuk obat dan Bahan Habis Pakai mengalami penurunan proporsional ketika dana tidak mencukupi, yang secara langsung mengurangi kemampuan rumah sakit dalam memberikan layanan yang optimal kepada pasien. Ketidakhadiran sistem pengendalian berbasis risiko semakin memperparah kondisi ini, karena rumah sakit tidak memiliki mekanisme yang memadai untuk mengantisipasi dan mengelola fluktuasi kebutuhan operasional.

Efektivitas pendapatan juga menjadi tantangan besar, di mana pendapatan RS X sangat bergantung pada Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) dengan proses klaim yang belum sepenuhnya efisien dan kurangnya inovasi dalam pengembangan layanan non-JKN, sehingga pendapatan sulit tumbuh secara stabil dan berkelanjutan. Dalam wawancara, Direktur dan Wakil Direktur Pelayanan menegaskan bahwa tanpa perbaikan mendasar di sisi kontrol operasional dan proses klaim, upaya untuk meningkatkan pendapatan akan tetap mengalami hambatan yang signifikan.

Secara keseluruhan, ketiga aspek kinerja keuangan ini saling berkaitan dan memperkuat satu sama lain, menciptakan siklus tantangan yang perlu diatasi melalui pendekatan terintegrasi yang meliputi perbaikan sistem perencanaan, penguatan mekanisme pengendalian berbasis risiko, serta optimalisasi proses pendapatan untuk menciptakan stabilitas keuangan yang lebih baik di masa mendatang.

d) Sintesis Analisis

Secara keseluruhan, penelitian menemukan bahwa Rumah Sakit X

memang telah memiliki struktur pengendalian manajemen, namun efektivitasnya masih terbatas karena lingkungan pengendalian yang belum sepenuhnya matang akibat kompetensi SDM, budaya adaptif, dan pendelegasian kewenangan yang belum optimal. Proses pengendalian manajemen juga belum berjalan secara sinergis antar tahapannya, sehingga menyebabkan kinerja keuangan rumah sakit cenderung tidak stabil dan rentan terhadap fluktuasi.

Temuan ini selaras dengan penelitian Lee et al. (2021) dan Lunkes et al. (2018) yang menegaskan bahwa kualitas pengendalian manajemen sangat menentukan performa finansial organisasi layanan kesehatan. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa peningkatan kinerja keuangan Rumah Sakit X sangat bergantung pada kemampuan manajemen untuk memperkuat lingkungan pengendalian serta melakukan perbaikan menyeluruh dan terpadu terhadap proses perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, dan evaluasi.

B. Pembahasan

1. Lingkungan Pengendalian dan Keterkaitannya dengan Kinerja Keuangan

Temuan penelitian menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian Rumah Sakit X telah memiliki fondasi struktural yang relatif jelas mulai dari struktur organisasi, pembagian kewenangan, hingga sistem pelaporan formal. Namun, efektivitas lingkungan pengendalian ini belum sepenuhnya tercapai karena faktor budaya organisasi, kesenjangan kompetensi, serta variabilitas dalam kedisiplinan dokumentasi.

Dalam perspektif teori (COSO, 2017), lingkungan pengendalian bukan hanya tentang struktur, tetapi juga soal sikap dan nilai organisasi. Pada Rumah Sakit X, para informan menekankan adanya komitmen etis untuk menjaga pelayanan publik, tetapi kondisi keuangan yang terbatas membuat sebagian kebijakan menjadi reaktif, bukan strategis. Kondisi ini sejalan dengan temuan Lee et al. (2021) dan Lunkes et al. (2018) yang menegaskan bahwa pada organisasi publik, lingkungan pengendalian sering terkendala oleh

kondisi eksternal seperti perubahan regulasi dan ketergantungan pendanaan.

Kesenjangan kompetensi finansial maupun analitis yang ditemukan dalam penelitian ini juga memperjelas bahwa lingkungan pengendalian Rumah Sakit X belum sepenuhnya mendukung pengambilan keputusan berbasis data. Hal ini diperkuat oleh penelitian Ardiyanto (2024) yang menemukan bahwa kompetensi SDM sangat memengaruhi kualitas akuntabilitas dan pelaporan pada BLUD.

Konsekuensinya, kinerja keuangan Rumah Sakit X menjadi rentan terhadap deviasi anggaran dan fluktuasi kas. Struktur sudah ada, tetapi budaya dan kapasitas internal belum cukup kuat untuk menopang pengendalian keuangan yang stabil.

2. Proses Pengendalian Manajemen dan Dampaknya terhadap Keuangan Rumah Sakit

Secara keseluruhan, penelitian menemukan bahwa proses pengendalian manajemen di Rumah Sakit X yang mencakup perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, dan evaluasi memiliki sejumlah kelemahan yang saling terkait dan berdampak langsung pada performa keuangan. Perencanaan anggaran Rumah Sakit X masih mengandalkan pola historis atau incremental budgeting, sebuah praktik yang umum ditemukan pada rumah sakit pemerintah dan BLUD sebagaimana dicatat Vitasari et al. (2025), namun kurang efektif untuk organisasi dengan dinamika pelayanan yang tinggi. Perencanaan yang tidak sepenuhnya berbasis kinerja ini membuat alokasi anggaran, terutama untuk obat, BHP, dan layanan darurat, menjadi tidak responsif terhadap kebutuhan riil, sehingga menimbulkan tekanan likuiditas ketika pendapatan JKN tidak sesuai target.

Pada tahap pelaksanaan, anggaran cenderung terhambat oleh beban kewajiban tahun sebelumnya, sebagaimana diungkapkan dalam wawancara dengan Wakil Direktur Umum dan Keuangan serta Kepala Bagian Keuangan, yang sangat membatasi ruang fiskal untuk pengembangan layanan. Rumah sakit dengan proses pengendalian risiko yang lemah cenderung mengalami volatilitas

belanja yang sulit dikendalikan, sehingga pelaksanaan anggaran belum didukung oleh pengendalian risiko yang memadai.

Pelaporan keuangan yang tidak real-time dan tidak seragam antar-unit menjadi hambatan signifikan bagi pengambilan keputusan manajemen, karena menyebabkan hilangnya visibilitas atas kondisi kas aktual yang justru merupakan kunci menjaga kelancaran operasional BLUD. Masalah ini, sebagaimana juga ditemukan dalam penelitian Zanna dan Ubaidillah (2024), menunjukkan bahwa digitalisasi sistem tidak otomatis meningkatkan kualitas kontrol jika tidak diiringi dengan peningkatan disiplin dan kompetensi sumber daya manusia.

Evaluasi kinerja yang dilakukan Rumah Sakit X lebih bersifat administratif dengan fokus pada pencapaian output pelayanan seperti *Bed Occupancy Rate* (BOR) dan *Length of Stay* (LOS), daripada analisis mendalam atas efisiensi dan efektivitas keuangan. Akibatnya, akar masalah keuangan sulit diidentifikasi dan upaya perbaikan cenderung rutin dan tidak strategis, sebuah temuan yang konsisten dengan penelitian Satun et al. (2024) mengenai blind spot dalam pengendalian keuangan rumah sakit daerah akibat evaluasi berbasis output.

Keempat kelemahan dalam siklus pengendalian ini saling memperkuat dan menciptakan lingkaran tantangan yang berkelanjutan bagi stabilitas keuangan rumah sakit, sehingga memerlukan intervensi yang komprehensif dan terintegrasi untuk memutus mata rantai inefisiensi dan meningkatkan ketahanan finansial organisasi.

3. Dampak Langsung Terhadap Kinerja Keuangan

Analisis kinerja keuangan lima tahun terakhir memperlihatkan tiga dampak utama dari lemahnya pengendalian manajemen di Rumah Sakit X. Pertama, likuiditas yang tidak stabil sangat sensitif terhadap keterlambatan pembayaran BPJS serta ketidaktepatan proyeksi belanja, menunjukkan hubungan langsung antara perencanaan yang kurang akurat dengan ketidakmampuan organisasi dalam memprediksi dan memenuhi kebutuhan kas operasional secara tepat waktu.

Kedua, efisiensi belanja yang menurun tercermin dari praktik pengurangan belanja obat dan Bahan Habis Pakai ketika pendapatan tidak sesuai target, yang berpotensi menurunkan mutu layanan dan menunjukkan bahwa proses pengendalian belanja belum mampu mendukung pencapaian efisiensi optimal dalam penggunaan sumber daya. Ketiga, efektivitas pendapatan terhambat oleh proses klaim JKN yang belum sepenuhnya efisien sehingga menyebabkan pendapatan bersifat fluktuatif, diperparah oleh minimnya diversifikasi pendapatan non-JKN yang membuat rumah sakit rentan terhadap risiko eksternal dan ketergantungan pada sistem pembayaran tunggal.

Temuan ini sejalan dengan teori Simons (1995) tentang levers of control, yang menyatakan bahwa kelemahan sistem pengendalian pada level proses akan langsung berdampak pada performa finansial dan keberlanjutan organisasi secara keseluruhan. Oleh karena itu, ketiga masalah kinerja keuangan tersebut tidak dapat dilihat secara terpisah, melainkan sebagai manifestasi dari kegagalan sistemik dalam pengendalian manajemen yang memerlukan perbaikan terintegrasi pada seluruh aspek perencanaan, pelaksanaan, dan monitoring untuk mencapai stabilitas finansial yang berkelanjutan.

4. Integrasi: Bagaimana Pengendalian Manajemen Mempengaruhi Keuangan Rumah Sakit X

Secara integratif, penelitian ini menunjukkan bahwa:

- Lingkungan pengendalian yang belum matang membuat proses pengendalian tidak berjalan optimal.
- Ketidakkonsistenan pada perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, dan evaluasi memperbesar risiko kesalahan keputusan.
- Risiko-risiko tersebut berakumulasi dalam bentuk tekanan likuiditas, inefisiensi belanja, dan pendapatan yang tidak stabil.

Dengan kata lain, kinerja keuangan Rumah Sakit X bukan hanya dipengaruhi oleh faktor eksternal (seperti JKN), tetapi juga oleh kapasitas dan kualitas

pengendalian internal yang belum terintegrasi secara menyeluruh.

Temuan ini memperkuat hasil penelitian terdahulu dan sekaligus memberikan kontribusi empiris bahwa pada rumah sakit BLUD, pengendalian manajemen adalah determinan utama stabilitas finansial, bukan sekadar alat administratif.

IV. SIMPULAN DAN SARAN

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana lingkungan pengendalian dan proses pengendalian manajemen memengaruhi kinerja keuangan Rumah Sakit X sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Berdasarkan hasil analisis wawancara, telaah dokumen internal, dan kajian teori, dapat ditarik beberapa kesimpulan utama sebagai berikut.

1. Lingkungan pengendalian RS X belum sepenuhnya efektif dalam menopang kinerja keuangan.

Meskipun struktur organisasi dan sistem pelaporan formal telah tersedia, elemen kunci lingkungan pengendalian—seperti kompetensi SDM, konsistensi penerapan nilai etika, disiplin administratif, serta budaya pengendalian—belum berjalan secara optimal. Kapasitas analitis yang masih terbatas, pemahaman keuangan yang belum merata di seluruh unit, serta variasi kualitas dokumentasi menyebabkan fondasi pengendalian menjadi lemah. Kondisi ini mengakibatkan manajemen kesulitan mengidentifikasi risiko secara dini dan pengambilan keputusan cenderung bersifat reaktif, bukan preventif.

2. Proses pengendalian manajemen belum terintegrasi dan belum konsisten.

Perencanaan anggaran masih didominasi pendekatan historis dan belum sepenuhnya berbasis kinerja. Pelaksanaan anggaran dipengaruhi oleh beban kewajiban tahun sebelumnya, sehingga ruang fiskal untuk mendukung kebutuhan pelayanan menjadi terbatas. Pelaporan keuangan belum real-time dan masih terdapat perbedaan data antarunit. Evaluasi kinerja juga cenderung bersifat administratif dan belum menggali akar penyebab persoalan keuangan. Ketidakterpaduan ini menyebabkan siklus pengendalian manajemen tidak berjalan

efektif sebagaimana digariskan dalam model Simons (1995) maupun pedoman pengelolaan BLUD.

3. Kinerja keuangan Rumah Sakit X terdampak langsung oleh lemahnya pengendalian internal dan manajerial.

Likuiditas rumah sakit menunjukkan fluktuasi yang signifikan dan berada dalam tekanan pada tahun-tahun tertentu, terutama akibat keterlambatan klaim BPJS dan proyeksi anggaran yang kurang akurat. Efisiensi belanja terganggu karena sebagian besar belanja operasional harus disesuaikan dengan kondisi kas, bukan dengan kebutuhan pelayanan. Efektivitas pendapatan juga belum optimal karena proses klaim yang belum sepenuhnya efisien serta terbatasnya diversifikasi pendapatan non-JKN. Temuan ini menegaskan bahwa kelemahan sistem pengendalian manajemen secara langsung tercermin dalam performa keuangan rumah sakit.

4. Kinerja keuangan Rumah Sakit X dipengaruhi oleh kombinasi factor internal dan eksternal, dengan factor internal yang lebih menentukan

Faktor eksternal seperti regulasi pagu anggaran, keterlambatan klaim BPJS, dan kebijakan pemerintah daerah turut memberikan tekanan terhadap kondisi keuangan rumah sakit. Namun demikian, faktor internal—meliputi kompetensi SDM, kualitas dan integrasi data, ketepatan perencanaan, efektivitas koordinasi lintas unit, serta kekuatan pengawasan internal—memiliki peran yang lebih menentukan dalam menjaga stabilitas keuangan. Hal ini menguatkan bahwa pengendalian manajemen bukan sekadar aspek administratif, melainkan instrumen strategis bagi keberlanjutan BLUD.

5. Integrasi antara lingkungan pengendalian dan proses pengendalian manajemen merupakan kunci peningkatan kinerja keuangan BLUD.

Lingkungan pengendalian dan proses pengendalian manajemen tidak dapat dipisahkan. Lingkungan pengendalian yang lemah akan melemahkan efektivitas proses pengendalian, sementara proses pengendalian yang baik dapat memperkuat budaya dan struktur pengendalian. Pada Rumah Sakit X, hubungan antara keduanya belum berkembang secara utuh, sehingga keluaran yang dihasilkan belum mampu

menopang kinerja keuangan secara berkelanjutan. Oleh karena itu, penguatan secara simultan terhadap kedua aspek tersebut menjadi prasyarat utama bagi perbaikan kinerja keuangan Rumah Sakit X ke depan.

B. Saran

Penelitian mendatang dapat memperluas fokus pada:

1. Perbandingan antar-rumah-sakit BLUD untuk melihat variasi praktik pengendalian.
2. Integrasi metode kuantitatif, misalnya analisis statistik pengaruh variabel pengendalian terhadap indikator keuangan.
3. Pendalaman pada aspek teknologi informasi dalam pengendalian manajemen rumah sakit.

DAFTAR RUJUKAN

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2017). *Management Control Systems* (13th ed.). McGraw-Hill Education.
- Ardiyanto, R. (2024). *Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan Pengendalian Intern Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris Pada Puskemas BLUD di Kabup* [Universitas Jambi.]. <https://repository.unja.ac.id/id/eprint/67364>
- Bastian, I. (2019). *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar* (5th ed.). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- COSO. (2017). *Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. <https://www.coso.org/enterprise-risk-management>
- Kemendagri. (2018). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah*. Kementerian Dalam Negeri Republik Indonesia. <https://peraturan.go.id/id/permendagri-no-79-tahun-2018>
- Lee, S.-N., Weng, T.-C., & Huang, H.-Y. (2021). Internal Control Effectiveness: A Study of Medical Institutions. *Corporate Ownership & Control*, *18*(3), 66–74. <https://doi.org/10.22495/cocv18i3art6>
- Lunkes, R. J., Naranjo-Gil, D., & Lopez-Valeiras, E. (2018). Management Control Systems and Clinical Experience of Managers in Public Hospitals. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, *15*(4), 1–9. <https://doi.org/10.3390/ijerph15040776>.
- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Merchant, K., & Stede, W. Van der. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (4th ed.). Pearson Education.
- Miles, M. B., Huberman, M., & Saldana, J. (2014). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook* (3rd ed.). SAGE Publications, Inc.: London.
- Narayan, S., Beck, M. W., Reguero, B. G., Losada, I. J., Wesenbeeck, B. van, Pontee, N., Sanchirico, J. N., Ingram, J. C., Lange, G.-M., & Burks-Copes, K. A. (2016). The Effectiveness, Costs and Coastal Protection Benefits of Natural and Nature-Based Defences. *PLoS ONE*, *11*(5), 1–17. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0154735>
- Silalahi, V. A. J. M., Sundari, S., Hadiningrat, K. P. S. S., & Pakpahan, M. (2025). Implementasi Kepemimpinan Digital Kepala Sekolah dan Guru Dalam Mempersiapkan Peserta Didik Sekolah Menengah Atas Menjadi Generasi Emas 2045. *JIIP - Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan*, *8*(7), 7738–7744. <https://doi.org/10.54371/jiip.v8i7.8745>
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Sugiyono, P. (2022). *Metode Penelitian Kualitatif (Untuk Penelitian yang Bersifat: Eksploratif, Interpretif, Interaktif, dan Konstruktif)*. Bandung: Penerbit Alfabeta.

- Vitasari, A., Hasymi, L. F., Marliadi, R., Rahman, A. N., & Hastuti, E. (2025). Analysis of BLUD Financial Performance at Hospital X in South Kalimantan Province (KALSEL). *Jurnal Akuntansi & Keuangan Unja*, 10(1), 72-82.
<https://doi.org/10.22437/jaku.v10i01.46624>
- Zanna, R. A., & Ubaidillah, H. (2024). Meningkatkan Kinerja Karyawan di Indonesia: Dampak Sistem Informasi SDM, Kompetensi, dan Disiplin Kerja. *Journal Pemberdayaan Ekonomi Dan Masyarakat*, 1(2), 1-23.
<https://doi.org/10.47134/jpem.v1i2.248>
- World Health Organization. (2020). *Public Financial Management in Health Systems: Framework and Case Studies*.
<https://www.who.int/teams/health-systems-governance-and-financing/health-financing/policy/public-financial-management>