

## Article

### INTEGRASI PENGENDALIAN INTERNAL PADA BADAN LAYANAN UMUM DAERAH (BLUD) PUSKESMAS

Eklamsia Sakti<sup>1</sup>, Enggal Sari Maduratnai<sup>2</sup>, Nailufar Firdaus<sup>3</sup>

<sup>1-2</sup>STIKes Ngudia Husada Madura, Indonesia

#### SUBMISSION TRACK

Received: January 20, 2024  
Final Revision: February 07, 2024  
Available Online: February 12, 2024

#### KEYWORDS

Interna cotrol, COSO, BLUD, Community health center

#### CORRESPONDENCE

E-mail: [nay.amity@gmail.com](mailto:nay.amity@gmail.com)

#### A B S T R A C T

*The Indonesian government issued regulations regarding the transition of community health centers to regional public service agencies (BLUDs) in 2018. These regulations require all community health centers in Indonesia to change their status to BLUDs. During this transition, the Community Health Center faced many challenges, such as preparation, financial management, technology, human resources, corruption and poor internal control, which negatively impacted the performance and survival of the Community Health Center. Therefore, this article will integrate the internal control of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) into BLUD Community Health Centers so that they can resolve all their problems and improve their performance. The approach of this article uses a qualitative descriptive approach. Based on the results and discussions, COSO internal control can be implemented in BLUD community health centers. In addition, the five components of COSO internal control can increase the preparedness of community health centers, improve technology and innovation, competent human resources, reduce corruption, and increase the effectiveness of internal control so that the performance of BLUD community health centers increases.*

## I. INTRODUCTION

Transisi status Pusat Kesehatan Masyarakat atau Puskesmas menjadi pusat perhatian bagi seluruh pemangku kepentingan. Peraturan Pemerintah Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 menyatakan bahwa status Puskesmas akan mengalami perubahan menjadi Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) (Sulistiyowati & Sunaningsih, 2023). Sejalan dengan aturan ini, (Rahayu et al., 2023) mengatakan bahwa Kementerian Kesehatan mewajibkan seluruh puskesmas menjadi BLUD. Tentu saja, transisi ini memberikan dampak beragam bagi Puskesmas.

Dampak positif dari transisi Puskesmas menjadi BLUD adalah kemandirian (Firdausi & Pujaningsi, 2018), kualitas pelayanan kesehatan prima (Ariyanti et al., 2024), kinerja pelayanan yang meningkat (Arza & Riyasari, 2020), kepuasan pasien (Khusnah & Peristiowati, 2023), dan kinerja keuangan (Hernando & Syofyan, 2022). Disisi lain, beberapa masalah muncul saat transisi terjadi seperti ketidaksiapan puskesmas yang meningkatkan masalah tata kelola (Silalahi et al., 2021), pengelolaan keuangan yang buruk (Firdausi & Pujaningsi, 2018), ketersediaan teknologi yang terbatas (Wismoyo & Nasution, 2022), dan sumber daya manusia yang terbatas (Sandria et al., 2020), dan potensi korupsi yang tinggi (Fikri

et al., 2022) menyebabkan peralihan status puskesmas ke BLUD menjadi masalah serius. (Wijayanti et al., 2020) menerangkan bahwa tidak adanya pengendalian internal menyebabkan masalah semakin pelik.

Berdasarkan survei Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), penyebab masalah runyamnya pengendalian dan korupsi di sebuah organisasi disebabkan oleh lemahnya pengendalian internal (ACFE, 2024). Akibat lemahnya pengendalian internal ini telah merugikan organisasi setiap tahunnya mencapai \$3,1 milyar. Hal serupa terjadi di Indonesia juga, bahwa kerugian negara yang disebabkan oleh tidak becusnya pengelolaan kesehatan mencapai angka Rp. 100.195.409.992 (ICW, 2024). Oleh karena itu, pengendalian internal menjadi hal yang urgen dan harus segera ditindaklanjuti khususnya di Puskesmas yang masih belum memiliki pengendalian internal.

Tujuan penelitian ini adalah mengintegrasikan pengendalian internal Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) dengan problem yang dihadapi oleh Puskesmas. COSO merupakan organisasi internasional yang memiliki spesialisasi di bidang pengendalian internal (COSO, 2013). Kerangka kerja pengendalian internal COSO memiliki lima komponen utama, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan *monitoring* (COSO, 2013). Kelima komponen ini akan dicoba untuk menjawab seluruh masalah yang ada di Puskesmas. Hasil akhirnya adalah membentuk kerangka kerja yang dapat dimanfaatkan oleh Puskesmas untuk mengatasi seluruh masalah yang ada.

## II. METHODS

Kami menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Sumber data berasal dari publikasi yang terdaftar dalam *Science and Technology Index* (SINTA) dan Scopus. Tujuan utama penggunaan pendekatan ini adalah mengintegrasikan fenomena-fenomena yang berhasil didokumentasikan oleh beberapa literatur terdahulu dan akan diintegrasikan dengan panduan pengendalian internal dari COSO. Tahapan pemb pembahasan akan dimulai dari fenomena dan problematika BLUD

Puskesmas, dilanjutkan dengan penjelasan mengenai panduan pengendalian internal dari COSO, dan mengintegrasikan pengendalian internal COSO dengan permasalahan dan memberikan solusi dari permasalahan tersebut.

## III. RESULT

### 3.1 Fenomena dan Problematika BLUD Puskesmas

Masalah pertama yang dihadapi oleh Puskesmas adalah kesiapan mereka dalam menghadapi transisi menjadi BLUD. Awal mula rencana perubahan status Puskesmas menjadi BLUD sudah dimulai pada tahun 2005 saat terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 23 tahun 2005. Isu ini terus berkembang dan hal yang menjadi pemicunya adalah tingginya biaya kesehatan, waktu pelayanan yang terkesan lama, dan prosedur yang rumit (Dwiyanto, 2018). (Silalahi et al., 2021) menemukan bahwa transisi Puskesmas menjadi BLUD menyebabkan berbagai macam perubahan. Perubahan ini menyebabkan banyak masalah karena mereka belum siap dalam menjalankan perubahan sistem BLUD sehingga menyebabkan masalah pada pengelolaan keuangan puskesmas. Salah satu contohnya adalah penganggaran Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), Dana Alokasi Khusus (DAK), dan klasifikasi pendapatan BLUD.

Kedua, pengelolaan keuangan BLUD menjadi masalah sendiri bagi Puskesmas. (Rondonuwu & Trisnantoro, 2013) menemukan bahwa transformasi Puskesmas menjadi BLUD memiliki beberapa kendala serius khususnya pada pengelolaan keuangan yang masih mandek dan masih ada keraguan dalam melaksanakannya. (Ariyati et al., 2016) menerangkan bahwa Puskesmas masih belum siap dalam mengubah standar akuntansi mereka dan terkendala pula pada pegawai yang tidak memiliki keahlian akuntansi. (Anggraeny, 2013) mengatakan beberapa Puskesmas hanya fokus pada transisi pelayanan kesehatan dan masih tidak menjalankan transisi pengelolaan keuangannya. (Firdausi & Pujaningsi, 2018) menemukan bahwa masih banyak komponen Puskesmas yang menolak dan belum siap dalam menghadapi

transisi menjadi BLUD, khususnya pada bagian keuangan yang perlu ada banyak perubahan sistem akuntansi.

Ketiga, Puskesmas juga mengalami masalah pada penggunaan dan pemanfaatan informasi dan teknologi. (Wismoyo & Nasution, 2022) berpendapat bahwa kurangnya ketersediaan teknologi menjadi masalah yang urgen dalam menghadapi transisi Puskesmas menjadi BLUD. Saat ini, masih banyak Puskesmas yang kekurangan dalam teknologi sehingga memiliki masalah pada pelaporan akuntansinya. Selain itu, kurangnya teknologi juga berdampak pada kualitas informasi yang diberikan oleh Puskesmas. (Saputra & Nasution, 2022) menemukan bahwa BLUD Puskesmas belum dapat memaksimalkan potensi penggunaan teknologi sehingga mereka memiliki masalah dalam pelaporan keuangannya.

Keempat, masalah sumber daya manusia dan kurangnya kompetensi dalam bidang akuntansi juga menyebabkan masalah bagi BLUD Puskesmas. (Wismoyo & Nasution, 2022) menemukan bahwa kurangnya sumber daya manusia dan pelatihan akan pengelolaan keuangan menjadi masalah mendasar dalam BLUD Puskesmas. (Siska et al., 2021) mengatakan alasan kegagalan BLUD Puskesmas dalam menjalankan fungsinya adalah rendahnya sumber daya manusia dan kurang cermatnya penyusunan anggaran. (Sandria et al., 2020) menyatakan bahwa lemahnya sumber daya manusia menjadi biang keladi kegagalan sistem akuntansi BLUD di Puskesmas sehingga mengalami penurunan kinerja.

Kelima, masalah korupsi juga menjadi biang kerok rusaknya BLUD Puskesmas. (Fikri et al., 2022) menemukan bahwa BLUD Puskesmas memiliki masalah serius dalam pelaksanaan dan pengakuan Jaminan Kesehatan Nasional (JKN). Ada lima topik yang menjadi sorotan dalam dana kapitasi JKN. Pertama, tidak efektifnya dan tidak jelasnya kebijakan dana kapitasi JKN. Ketidakjelasan kebijakan ini berasal dari kurang akuntabelnya informasi serta kurangnya komunikasi. Kedua, rendahnya pengetahuan mengenai akuntansi dan sumber daya manusia yang menyedihkan. Selain itu, ketersediaan pegawai yang berkompeteren di sekitar organisasi juga rendah sehingga BLUD Puskesmas

mengalami kekurangan pada kuantitas individu yang kompeten. Ketiga, fasilitas yang kurang lengkap menyebabkan penyimpangan dalam pemanfaatan dana kapitasi JKN. Keempat, kurangnya komitmen dalam BLUD Puskesmas sehingga menyebabkan tingginya penyimpangan dana kapitasi JKN. Terakhir, kebijakan yang kurang tepat dalam perencanaan dana kapitasi JKN. Masalah-masalah ini akan menyebabkan peluang terjadinya korupsi dalam dana kapitasi JKN.

Terakhir, miskinnnya pengendalian internal menyebabkan masalah kompleks dalam BLUD Puskesmas. (Sandria et al., 2020) mengatakan bahwa BLUD Puskesmas memiliki sistem *monitoring* yang lemah sehingga mereka sulit mengendalikan risiko. (Siska et al., 2021) mengatakan kurangnya pengendalian internal membuat timbulnya masalah pada pengelolaan keuangan, sumber daya manusia, dan pemanfaatan teknologi. (Wijayanti et al., 2020) berpendapat aktor dalam pengendalian internal haruslah orang yang kompeten, independen, berpengalaman, dan mendapat dukungan manajemen, jika hal tersebut tidak terjadi maka pengendalian internal tidak akan efektif.

### 3.2 Pengendalian Internal COSO

Pengendalian internal didefinisikan dalam Kerangka 2013 sebagai "suatu proses, yang dilakukan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lain suatu entitas, yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai mengenai pencapaian tujuan yang berkaitan dengan operasi, pelaporan, dan kepatuhan" (COSO, 2013; KPMG, 2013). Kerangka COSO dirancang untuk digunakan oleh organisasi untuk menilai efektivitas sistem pengendalian internal untuk mencapai tujuan yang ditentukan oleh manajemen. Kerangka Kerja 2013 mencantumkan tiga kategori tujuan, serupa dengan Kerangka Kerja 1992:

1. Operasi, terkait dengan efektivitas dan efisiensi operasi entitas, termasuk sasaran kinerja operasional dan keuangan, dan menjaga aset dari kerugian.
2. Pelaporan, terkait dengan pelaporan keuangan dan non-keuangan internal dan eksternal kepada pemangku

kepentingan, yang mencakup keandalan, ketepatan waktu, transparansi, atau ketentuan lain yang ditetapkan oleh regulator, pembuat standar, atau kebijakan entitas.

3. Kepatuhan, terkait dengan kepatuhan terhadap undang-undang dan peraturan yang harus dipatuhi oleh entitas.

Pengendalian internal COSO memiliki lima komponen utama, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta *monitoring*. Berikut penjelasan masing-masing komponen:

1. Lingkungan pengendalian adalah seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melaksanakan pengendalian internal di seluruh organisasi (COSO, 2013). Dewan direksi dan manajemen senior menetapkan nada di atas mengenai pentingnya pengendalian internal dan standar perilaku yang diharapkan. Dalam lingkungan pengendalian ini, terdapat lima prinsip yang menaunginya, yaitu:
  - a. Organisasi menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika;
  - b. Dewan direksi menunjukkan independensi dari manajemen dan melakukan pengawasan terhadap pengembangan dan kinerja pengendalian internal;
  - c. Manajemen menetapkan, dengan pengawasan dewan, struktur, jalur pelaporan, dan wewenang serta tanggung jawab yang sesuai dalam mencapai tujuan;
  - d. Organisasi menunjukkan komitmen untuk menarik, mengembangkan, dan mempertahankan individu-individu yang kompeten agar sejalan dengan tujuan;
  - e. Organisasi meminta pertanggungjawaban individu atas tanggung jawab pengendalian internalnya dalam mencapai tujuan.
2. Penilaian risiko melibatkan proses dinamis dan berulang untuk

mengidentifikasi dan menganalisis risiko guna mencapai tujuan entitas, membentuk dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola (COSO, 2013). Manajemen mempertimbangkan kemungkinan perubahan dalam lingkungan eksternal dan model bisnisnya yang dapat menghambat kemampuannya untuk mencapai tujuannya. Penilaian risiko juga memiliki empat prinsip utama, yaitu:

- a. Organisasi menetapkan tujuan dengan kejelasan yang cukup untuk memungkinkan identifikasi dan penilaian risiko yang berkaitan dengan tujuan;
  - b. Organisasi mengidentifikasi risiko terhadap pencapaian tujuannya di seluruh entitas dan menganalisis risiko sebagai dasar untuk menentukan bagaimana risiko tersebut harus dikelola;
  - c. Organisasi mempertimbangkan potensi kecurangan dalam menilai risiko terhadap pencapaian tujuan;
  - d. Organisasi mengidentifikasi dan menilai perubahan yang dapat berdampak signifikan terhadap sistem pengendalian internal.
3. Aktivitas pengendalian adalah tindakan yang ditetapkan oleh kebijakan dan prosedur untuk membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk memitigasi risiko terhadap pencapaian tujuan telah dilaksanakan (COSO, 2013). Aktivitas pengendalian dilakukan di semua tingkat entitas, di berbagai tahapan dalam proses bisnis, dan di lingkungan teknologi. Hal ini mungkin bersifat preventif atau detektif dan dapat mencakup serangkaian aktivitas manual dan otomatis seperti otorisasi dan persetujuan, verifikasi, rekonsiliasi, dan tinjauan kinerja bisnis. Pemisahan tugas biasanya dibangun dalam pemilihan dan pengembangan aktivitas pengendalian. Jika pemisahan tugas tidak praktis, manajemen memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian alternatif. Beberapa

prinsip dalam aktivitas pengendalian sebagai berikut:

- a. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian yang berkontribusi pada mitigasi risiko untuk mencapai tujuan ke tingkat yang dapat diterima;
  - b. Organisasi memilih dan mengembangkan aktivitas pengendalian umum atas teknologi untuk mendukung pencapaian tujuan;
  - c. Organisasi menerapkan aktivitas pengendalian melalui kebijakan yang menetapkan apa yang diharapkan dan dalam prosedur yang menerapkan kebijakan.
4. Informasi diperlukan bagi entitas untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal dalam mendukung pencapaian tujuannya. Komunikasi terjadi baik secara internal maupun eksternal dan memberikan organisasi informasi yang dibutuhkan untuk melaksanakan aktivitas pengendalian internal sehari-hari (COSO, 2013). Komunikasi memungkinkan personel untuk memahami tanggung jawab pengendalian internal dan pentingnya hal tersebut bagi pencapaian tujuan. Tiga prinsip utama dalam informasi dan teknologi adalah:
- a. Organisasi memperoleh atau menghasilkan dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas untuk mendukung berfungsinya pengendalian internal;
  - b. Organisasi mengkomunikasikan informasi secara internal, termasuk tujuan dan tanggung jawab pengendalian internal, yang diperlukan untuk mendukung berfungsinya pengendalian internal;
  - c. Organisasi berkomunikasi dengan pihak eksternal mengenai hal-hal yang mempengaruhi fungsi pengendalian internal.

5. *Monitoring* terkait dengan evaluasi berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau kombinasi keduanya digunakan untuk memastikan apakah masing-masing dari lima komponen pengendalian internal, termasuk pengendalian untuk mempengaruhi prinsip-prinsip dalam setiap komponen, ada dan berfungsi. Temuan-temuan dievaluasi dan kekurangan-kekurangan dikomunikasikan secara tepat waktu, dan masalah-masalah serius dilaporkan kepada manajemen senior dan dewan direksi (COSO, 2013). Dua prinsip dalam monitoring adalah sebagai berikut:

- a. Organisasi memilih, mengembangkan, dan melakukan evaluasi berkelanjutan dan/atau terpisah untuk memastikan apakah komponen pengendalian internal ada dan berfungsi;
- b. Organisasi mengevaluasi dan mengkomunikasikan kelemahan pengendalian internal secara tepat waktu kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab untuk mengambil tindakan perbaikan, termasuk manajemen senior dan dewan direksi, jika diperlukan.

### 3.3 Integrasi Pengendalian Internal COSO Terhadap BLUD Puskesmas

Pengendalian internal COSO merupakan salah satu kerangka yang dapat diterapkan diseluruh jenis sektor, salah satunya sektor pemerintahan (COSO, 2013). Penerapan BLUD merupakan salah satu bagian dari sektor pemerintahan. (Maulidi & Ansell, 2021) mengatakan bahwa pengendalian internal COSO dapat diaplikasikan dalam sistem pemerintahan di Indonesia walaupun tidak menyeluruh dan perlu penyesuaian. Oleh karena itu, kami mengembangkan sebuah kerangka pemikiran dimana pengendalian internal COSO digunakan untuk meningkatkan pengendalian internal di BLUD Puskesmas sehingga Puskesmas dapat menyelesaikan seluruh problematika meraka.

Kami menemukan enam problematika yang terjadi saat transisi puskesmas menjadi sebuah BLUD, yaitu kesiapan transisi, pengelolaan keuangan, teknologi, sumber daya manusia, dan tingginya korupsi. Berikut integrasi pengendalian internal COSO dalam mengatasi problematika yang dihadapi oleh BLUD Puskesmas:

a. Kesiapan Transisi

COSO mengedukasi kerangka pengendalian internal yang mengedepankan kompetensi dan resposibilitas tinggi. Kedua manfaat ini cocok untuk mengatasi masalah yang dihadapi oleh BLUD Puskesmas. Unsur kompetensi mengacu pada komponen COSO, yaitu lingkungan pengendalian, dimana prinsip-prinsip dalam lingkungan pengendalian menyatakan untuk komitmen terhadap kompetensi. Adanya komitmen dalam kompetensi membuat BLUD Puskesmas selalu mengedepankan sumber daya manusia yang berkualitas dan sesuai dengan bidangnya. Selain itu, salah satu prinsip dalam lingkungan pengendalian merekomendasikan untuk mengadakan pelatihan agar kompetensi pegawai BLUD Puskesmas meningkat dan semakin berkualitas sehingga mereka tidak akan kaget jika mengalami transisi atau perubahan karena mereka sudah dilatih untuk menghadapi hal tersebut.

Kedua, pengendalian internal COSO dapat meningkatkan resposibilitas BLUD Puskesmas. Komponen penilaian risiko membuat BLUD Puskesmas semakin peka terhadap risiko yang akan muncul saat ini dan dimasa yang akan datang. Sementara itu, COSO juga memiliki komponen aktivitas pengendalian yang dapat dikombinasikan dengan penilaian risiko yang memiliki tujuan akhir untuk merespon dan tindak lanjut dari penemuan risiko. Kombinasi ini membuat BLUD Puskesmas dapat meningkatkan responnya dan dapat menghadapi perubahan dimasa yang akan datang.

b. Pengelolaan Keuangan

Masalah pengelolaan keuangan dapat diatasi dengan menerapkan beberapa prinsip dalam COSO. Masalah keuangan menjadi fokus utama dalam pengendalian internal COSO (COSO, 2013). Pertama, komponen lingkungan pengendalian merekomendasikan agar BLUD Puskesmas

memiliki pegawai yang kompeten dan pelatihan terhadap pegawainya. Selain itu, komponen ini juga menyarankan agar BLUD Puskesmas menempatkan pegawai sesuai dengan kompetensinya, seperti pegawai yang ahli dalam akuntansi atau administrasi kesehatan ditempatkan dalam pengelolaan keuangan. Penempatan yang tepat ini membuat BLUD Puskesmas dapat menyelesaikan masalah pengelolaan keuangan mereka.

Kedua, komponen penilaian risiko juga berperan dalam pengelolaan keuangan BLUD Puskesmas. Penilaian risiko dapat membantu mencegah potensi penyelewengan dalam pengelolaan keuangan. Penilaian risiko juga berfungsi untuk mendeteksi risiko yang mungkin muncul dalam proses pengelolaan keuangan. Dengan adanya komponen ini, BLUD Puskesmas dapat mengatasi berbagai macam risiko yang mungkin muncul selama transisi menjadi BLUD atau saat sudah resmi menjadi BLUD.

Ketiga, komponen aktivitas pengendalian dapat menindaklanjuti proses penilaian risiko. Penilaian risiko menyediakan dua fokus utama, pencegahan dan deteksi. Aktivitas pengendalian dapat memanfaatkan potensi risiko yang ada dalam penilaian risiko untuk menciptakan pencegahan sehingga masalah pengelolaan keuangan dapat diatasi. Tidak sampai disitu, risiko hasil dari deteksi dapat dilanjutkan dengan melakukan investigasi sehingga BLUD dapat merancang sistem untuk menghadapi risiko yang ada dan mencegah risiko tersebut muncul lagi. Selain itu, aktivitas pengendalian menyarankan untuk penggunaan teknologi, salah satunya pengaplikasian aplikasi akuntansi yang dapat membantu pengelolaan keuangan sekaligus sebagai sistem pencegahan dan deteksi risiko juga.

Keempat, komponen informasi dan komunikasi memainkan peran penting dalam pelaporan dan pengelolaan keuangan. Komponen informasi membuat BLUD Puskesmas menghasilkan informasi yang berkualitas, akuntabel, dan relevan. Hasil akhir ini membuat pengelolaan keuangan BLUD Puskesmas dapat lebih baik lagi. Sementara itu, informasi yang berasal dari pengelolaan keuangan ini dapat dikomunikasi kepada seluruh *stakeholder* sehingga mereka tahu dengan kinerja dan

pengelolaan keuangan BLUD Puskesmas dan dapat menghindari risiko yang dimasa yang akan datang.

Terakhir, monitoring memiliki peran sebagai pengawai seluruh program pengendalian internal COSO. Adanya *monitoring* akan membuat seluruh pegawai merasa diawasi sehingga risiko pengelolaan keuangan dapat dihadapai. Selain itu, hasil *monitoring* dapat dimanfaatkan oleh BLUD Puskesmas untuk mengetahui kelemahan program pengendalian internalnya sehingga dapat diperbaiki sesegara mungkin dan menutup peluang munculnya risiko yang serupa.

#### c. Teknologi

Teknologi menjadi masalah serius saat Puskesmas mengalami transisi menjadi BLUD (Wismoyo & Nasution, 2022). Kebutuhan akan teknologi baru dan aplikasi akuntansi baru membuat Puskesmas harus terbuka akan perubahan tersebut. Untuk itu, pengendalian internal COSO membuat pegawai lebih terbuka dan terus melakukan inovasi. Pada komponen lingkungan pengendalian, BLUD Puskesmas dapat memberikan pelatihan mengenai teknologi terbaru dan aplikasi akuntansi yang akan diterapkan setelah transisi terjadi. Selanjutnya, komponen penilaian risiko menyarankan menerapak teknologi yang dapat mencegah sekaligus dapat mendeteksi risiko dan *fraud*. Komponen aktivitas pengendalian merupakan komponen memerlukan teknologi canggih agar seluruh program pengendalian internal dapat berjalan dengan baik dan efektif. Komponen informasi dan komunikasi juga mengharuskan BLUD Puskesmas menerapkan aplikasi akuntansi agar informasi yang dihasilkan memiliki kualitas yang baik dan mudah dikomunikasikan dengan para stakeholder. Terakhir, monitoring juga memerlukan teknologi agar BLUD Puskesmas mudah mengawasi seluruh program pengendalian internal dan mudah dalam melakukan evaluasi. Dengan demikian, pengendalian internal berbasis teknologi dapat menyelesaikan seluruh problematika BLUD.

#### d. Sumber Daya Manusia

Masalah utama transisi BLUD Puskesmas adalah sumber daya manusia yang ditempatkan tidak sesuai dengan keahliannya. Banyak penanggungjawab

keuangan bukanlah seorang akuntan atau mengerti bidang akuntansi (Sandria et al., 2020). Selain itu, (Siska et al., 2021) mengatakan bahwa mereka sering bermasalah dalam menyusun anggaran karena kurangnya keahlian. Oleh karena itu, pengendalian internal COSO menyarankan untuk melakukan pelatihan. Pelatihan mengenai penerapan akuntansi dan teknologi BLUD perlu terus dilakukan agar para penanggungjawab keuangan Puskesmas mengerti sistem akuntansi dan dapat melakukan penyesuaian walaupun bukan keahlian utamanya. Disisi lain, Puskesmas juga harus merekrut beberapa pegawai yang memiliki keahlian dibidang akuntansi atau administrasi kesehatan.

#### e. Korupsi

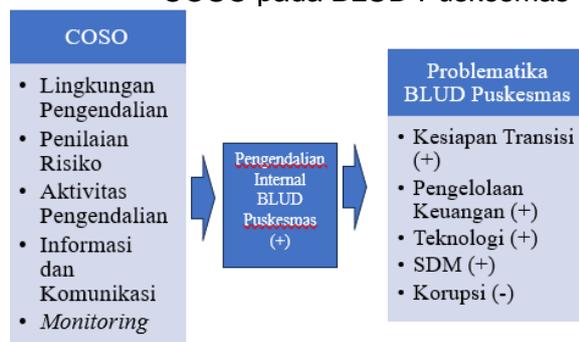
Kasus korupsi merupakan kasus kecurangan yang sering terjadi di sektor pemerintahan (Association of Certified Fraud Examiners Indonesia, 2019), termasuk didalamnya BLUD (ICW, 2023). Sementara itu, salah satu kasus sering terjadi saat transisi Puskesmas menjadi BLUD adalah dana kapitasi JKN. (Fikri et al., 2022) menemukan bahwa ada lima potensi atau titik terjadinya korupsi, yaitu masalah kebijakan yang tidak jelas dari BLUD, sumber pengetahuan dan sumber daya manusia yang rendah akan ilmu akuntansi dan keuangan, penyelewengan dana kapitasi yang tidak sesuai dengan penggunaannya, kurangnya komitmen, dan miskinnya perencanaan dana kapitasi JKN.

Masalah-masalah ini dapat diselesaikan dengan menerapkan pengendalian internal COSO. Pengendalian internal COSO di desain agar organisasi dapat mencegah, mendeteksi, dan merespon segala macam risiko termasuk korupsi (KPMG, 2013). Lima komponen ini dapat saling berintegrasi sehingga dapat memberantas adanya korupsi dalam BLUD Puskesmas. Komponen lingkungan pengendalian berperan dalam menciptakan lingkungan yang penuh akan etika dan nilai moral baik sehingga pegawai enggan melakukan tindakan korupsi. Penilaian risiko berperan dalam memprediksi kemungkinan risiko yang akan muncul saat ini dan di masa depan. Aktivitas pengendalian dapat menciptakan sistem pengendalian yang proaktif terhadap risiko dan menindaklanjuti penilaian risiko. Informasi dan komunikasi

yang baik dapat menciptakan *hotline* (tempat pengaduan) yang efektif dalam mencegah dan deteksi korupsi.

Dengan demikian, pengendalian internal COSO menjadi panduan yang tepat untuk diterapkan di BLUD Puskesmas. Penerapan pengendalian internal COSO dapat menyelesaikan masalah pada pengendalian internal Puskesmas sebelumnya, seperti lemahnya *monitoring*, kurangnya teknologi, kurangnya sumber daya manusia, lemahnya pengelolaan keuangan, dan auditor internal yang tidak kompeten, independen, berpengalaman, serta tidak mendapat dukungan dari manajemen. Oleh karena itu, pengendalian internal COSO dapat menyelesaikan seluruh masalah tersebut sehingga pengendalian internal BLUD Puskesmas menjadi lebih baik. Pengendalian internal yang sudah mengandung panduan COSO dapat sesegera mungkin mengatasi seluruh problematika BLUD Puskesmas sehingga mereka dapat bekerja dengan baik serta meningkatkan kinerjanya. Berikut desain integrasi pengendalian internal COSO terhadap BLUD Puskesmas:

**Gambar 1.** Integrasi Pengendalian Internal COSO pada BLUD Puskesmas



#### IV. CONCLUSION

Pengendalian internal COSO merupakan panduan bagi seluruh entitas termasuk pemerintahan untuk menciptakan pengendalian keuangan yang baik sehingga kinerja organisasi mengalami peningkatan. Pengendalian ini dapat menjadi salah satu cara bagi BLUD Puskesmas untuk meningkatkan kinerjanya dan masa depan yang lebih baik karena saat Puskesmas menjadi BLUD maka mereka harus mandiri.

Oleh karena itu, penelitian ini membuat pengendalian internal Puskesmas yang sebelumnya memiliki masalah pada sistem monitoring, sumber daya manusia, dan teknologi dapat diselesaikan dengan menerapkan pengendalian internal berbasis COSO.

Artikel ini juga mengajak BLUD Puskesmas untuk lebih peka terhadap risiko yang ada di sekitarnya dan melakukan perubahan agar risiko tersebut dapat diatasi. Beberapa problematika yang dihadapi oleh BLUD Puskesmas adalah kesiapan, pengelolaan keuangan yang buruk, teknologi yang masih tradisional, sumber daya manusia yang tidak kompeten dan tidak tepat, dan tingginya potensi korupsi.

Masing-masing komponen dalam pengendalian internal COSO dapat menyelesaikan problematika BLUD Puskesmas. Masalah kesiapan dapat diselesaikan dengan lingkungan pengendalian dan penilaian risiko. Masalah pengelolaan dapat dihadapi dengan mengkombinasikan seluruh komponen pengendalian internal COSO. Masalah teknologi diatasi dengan kelima komponen COSO. Masalah sumber daya manusia diatasi dengan lingkungan pengendalian. Masalah korupsi dapat diberantas dengan menerapkan kelima komponen pengendalian COSO. Dengan demikian, pengendalian internal COSO dapat menjadi solusi terbaik saat Puskesmas menjadi BLUD.

Kontribusi dari penelitian secara teoritis adalah menambah literatur baru mengenai pengendalian internal di sektor kesehatan seperti BLUD Puskesmas. Tambahan literatur ini juga memberikan peluang untuk penelitian selanjutnya, khususnya pada pelaksanaan BLUD Puskesmas. Kontribusi praktisnya adalah meningkatkan pengendalian internal BLUD Puskesmas. Tak hanya itu, gambaran pengendalian internal dari COSO juga dapat meningkatkan tata kelola BLUD Puskesmas, pengelolaan keuangan yang lebih baik, dan mencegah terjadinya korupsi.

## REFERENCES

- ACFE. (2024). OCCUPATIONAL FRAUD 2024: 2 FOREWORD Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations. Association of Certified Fraud Examiners, 1–106.
- Anggraeny, C. (2013). Inovasi Pelayanan Kesehatan dalam Meningkatkan Kualitas Pelayanan di Puskesmas Jagir Kota Surabaya. *Kebijakan Dan Manajemen Publik*, 1, 85–93.
- Ariyanti, Sabilu, Y., & Sety, L. O. M. (2024). Analisis Kepuasan Pasien Terhadap Kualitas Pelayanan Kesehatan di Unit Instalasi Gawat Darurat ( IGD ) BLUD RS Bahteramas Tahun 2024. *NeoRespublica : Jurnal Ilmu Pemerintahan*, 5(2), 807–825.
- Ariyati, R., Pinasti, M., & Putri, K. N. (2016). Penerapan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) pada Sistem Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*, 4, 1–28.
- Arza, F. I., & Riyasari, W. (2020). Pengaruh Audit Operasional, Pengendalian Internal, Dan Good Clinical Governance Terhadap Efektivitas Pelayanan Kesehatan Pasien Bpjs Di Rumah Sakit. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 2(4), 3533–3552.
- Association of Certified Fraud Examiners Indonesia. (2019). *Survei Fraud Indonesia 2019. Indonesia Chapter #111*, 53(9), 1–76.
- COSO. (2013). *Internal control - integrated framework: executive summary (Issue May)*.
- Dwiyanto, A. (2018). *Manajemen Pelayanan Publik: Peduli Inklusif Dan Kolaborasi*. Gajah Mada University Press.
- Fikri, I., Putri, R. N., & Ernia, R. (2022). Analisis kebijakan pemanfaatan dana kapitasi JKN pada pegawai di Puskesmas Talang Ratu Kota Palembang. *Journals of Ners Community*, 13(6), 633–641.
- Firdausi, Y. R., & Pujaningsi, S. (2018). Pemaknaan Perubahan Puskesmas X Menuju Badan Layanan Umum Daerah ( Blud ). *Jurnal Akuntansi*, 5(1), 92–107.
- Hernando, R., & Syofyan, E. (2022). Performance Improvement of Blud Puskesmas Employees Based on the Reliance on Multiple Performance Measure Through Levers of Control. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 5(4), 429–444. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2021.v5.i4.5051>
- ICW. (2023). *Tren Penindakan Kasus Korupsi Tahun 2022*.
- ICW. (2024). *LAPORAN HASIL PEMANTAUAN TREN KORUPSI TAHUN 2023 Divisi Hukum dan Monitoring Peradilan ICW*.
- Khusnah, M., & Peristiwati, Y. (2023). Evaluasi Implementasi Kebijakan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) Puskesmas di Kabupaten Gresik. *Jurnal Keperawatan*, 15(1), 165–172.
- KPMG. (2013). *COSO Internal Control – Integrated Framework (2013) - KPMG*. Kpmg, 1–8.
- Maulidi, A., & Ansell, J. (2021). Tackling practical issues in fraud control: a practice-based study. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 493–512. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2020-0150>
- Rahayu, A., Nurodin, I., & Sulaeman, S. (2023). Analysis of Accrual-Based Government Accounting Standards Application to The Financial Reports of Regional Public Service Agency (BLUD). *Jurnal Akuntansi & Keuangan Unja*, 8(2), 100–109. <https://doi.org/10.22437/jaku.v8i2.27090>
- Rondonuwu, J., & Trisnantoro, L. (2013). Change managemet in Goverment Agency: Case Study of the Implementation of PPK-Blud Policy in NTB Provincial Mental Hospital. *Jurnal Kebijakan Kesehatan Indonesia*, Volume 03,(04), 8.
- Sandria, M., Agusti, R., & Putra, A. A. (2020). DETERMINAN EFEKTIVITAS PENGELOLAAN KEUANGAN BADAN LAYANAN UMUM DAERAH (BLUD): DIMODERASI SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH. *Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini*, 3(1), 438–457.
- Saputra, M. I., & Nasution, J. (2022). Pengaruh Kepatuhan Standar Akuntansi dan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas BLUD di Lingkungan Dinas Kesehatan Kabupaten Deli Serdang. *Jurnal Pendidikan Tambusai*, 6(1), 4543–4550.
- 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>

- Siska, M., Sari, R. N., & Basri, Y. M. (2021). Determinan Kinerja Sektor Publik: Dimoderasi Sistem Pengendalian Interen pada Puskesmas BLUD di Kota Pekanbaru. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 10(1), 81. <https://doi.org/10.30659/jai.10.1.81-95>
- Sulistyowati, H., & Sunaningsih, S. N. (2023). Implementasi Pengelolaan Keuangan Puskesmas Setelah Berstatus Menjadi Blud (Studi Kasus Di Puskesmas Magelang Selatan). *Jurnal Bina Akuntansi*, 10(1), 110–131. <https://doi.org/10.52859/jba.v10i1.284>
- 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>
- Wismoyo, U., & Nasution, J. (2022). Pengaruh Kompetensi Sumberdaya Manusia Dan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas Blud Dinas Kesehatan Kabupaten Deli Serdang. *JAAKFE UNTAN (Jurnal Audit Dan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Tanjungpura)*, 11(1), 29. <https://doi.org/10.26418/jaakfe.v11i1.55199>