

Menuju Tata Kelola Keuangan Daerah yang Akuntabel: Rekonstruksi Komprehensif Sistem Pengukuran Kinerja BLUD

Tashadi Tarmizi¹, Elsa Sari Yuliana², Melati Pramudita Lestari³

^{1,2,3} Politeknik Negeri Pontianak, Pontianak, Indonesia

ABSTRACT

This study aims to reconstruct the performance measurement system of BLUDs (*Badan Layanan Umum Daerah* – BLUD) in supporting accountable regional financial governance. It analyzes the influence of institutional pressure on the performance measurement system, the impact of the performance measurement system on financial accountability and regional financial governance, and the mediating role of financial accountability.

This research was conducted at RSUD dr. Soedarso, West Kalimantan Province, located Sui Raya Dalam, Pontianak City. Data were collected using questionnaires and analyzed using the SmartPLS structural equation modeling method, involving a sample of 106 structural officials. The findings reveal that institutional pressure exerts a positive and significant effect on the BLUD performance measurement system. The performance measurement system positively and significantly affects financial accountability, while its effect on regional financial governance is significant with a negative direction. Furthermore, financial accountability has a positive and significant impact on regional financial governance. Mediation testing demonstrates that financial accountability successfully mediates the relationship between the performance measurement system and regional financial governance.

These findings indicate that financial accountability serves as a strategic mechanism linking the performance measurement system to regional financial governance. Therefore, the reconstruction of the BLUD performance measurement system should shift from a purely administrative orientation toward a system integrated with financial accountability and governance outcomes to effectively support transparency, responsibility, efficiency, and accountable regional financial governance.

Keywords: BLUD, Institutional pressure, The performance measurement system, financial accountability.

PENDAHULUAN

Reformasi pengelolaan keuangan sektor publik di Indonesia menuntut pemerintah daerah untuk semakin memperkuat praktik tata kelola yang transparan, efisien, dan akuntabel. Salah satu kebijakan yang dikembangkan untuk mendukung tujuan tersebut adalah penerapan pola pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), yang memberikan fleksibilitas bagi unit layanan publik dalam mengelola sumber daya secara lebih profesional tanpa meninggalkan prinsip akuntabilitas. BLUD merupakan model pengelolaan keuangan daerah yang dirancang untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, produktivitas, dan akuntabilitas pelayanan publik, khususnya pada sektor kesehatan seperti rumah sakit umum daerah (RSUD). Penerapan BLUD memberikan fleksibilitas pengelolaan keuangan kepada unit layanan tanpa menghilangkan kewajiban pertanggungjawaban kepada pemerintah daerah dan publik. Secara teoretis, sistem pengukuran kinerja sektor publik tidak hanya menilai *output* operasional, tetapi juga harus mampu mencerminkan *outcome* tata kelola (*governance outcome*). Literatur manajemen sektor publik menegaskan bahwa sistem pengukuran kinerja yang efektif harus mengintegrasikan prinsip *public accountability*, *value for money*, serta keseimbangan indikator keuangan dan non-keuangan sebagaimana dikembangkan dalam pendekatan Balanced Scorecard sektor publik (Kaplan & Norton, 2016). Selain itu, *Institutional Theory* menjelaskan bahwa organisasi sektor publik cenderung mengadopsi sistem kinerja sebagai respons terhadap tekanan regulatif, normatif, dan mimetik.

Kondisi faktual di Indonesia menunjukkan bahwa penerapan BLUD pada rumah sakit umum daerah belum sepenuhnya menghasilkan perbaikan

kinerja yang konsisten. Beberapa penelitian empiris pada RSUD menunjukkan variasi hasil penerapan BLUD terhadap kinerja pelayanan dan keuangan. Misalnya, studi Faritawati et al. (2021) pada RSUD Bengkalis menunjukkan perubahan indikator kinerja pelayanan sebelum dan sesudah penerapan PPK-BLUD, namun fokusnya lebih pada variabel operasional layanan dibandingkan hubungan dengan tata kelola dan akuntabilitas keuangan. Penelitian lainnya yakni Norhikmah (2024) pada BLUD Puskesmas mengungkap hambatan implementasi BLUD terkait sumber daya manusia, struktur organisasi, dan kesiapan internal, yang berimplikasi pada efektivitas pelaksanaan BLUD itu sendiri. Gambar 1 merupakan data BLUD kesehatan berdasarkan dari Kementerian Dalam Negeri RI Sub Direktorat Badan Layanan Umum Daerah. Fleksibilitas pengelolaan keuangan yang diberikan kepada BLUD memerlukan sistem pengukuran kinerja yang mampu menghubungkan kinerja operasional dengan akuntabilitas keuangan dan *governance outcome*. Tanpa integrasi tersebut, BLUD berisiko hanya menjadi instrumen administratif. Oleh karena itu, rekonstruksi sistem pengukuran kinerja menjadi krusial untuk memastikan bahwa pertumbuhan BLUD benar-benar selaras dengan tujuan reformasi keuangan daerah yang akuntabel dan berkelanjutan.

Berdasarkan data Kementerian Dalam Negeri, jumlah BLUD di seluruh Indonesia hingga tahun 2025 mencapai ribuan unit, terutama pada unit pelayanan kesehatan seperti rumah sakit umum daerah (RSUD) dan puskesmas yang sudah berstatus BLUD. Banyak rumah sakit daerah melaporkan adanya peningkatan fleksibilitas pengelolaan keuangan setelah perubahan status menjadi BLUD, yang secara langsung berdampak terhadap pengelolaan anggaran, efisiensi

operasional, dan kepuasan layanan (Kemendagri, 2026). Namun, meskipun jumlah BLUD meningkat secara signifikan dan telah diterapkan di hampir seluruh provinsi, laporan evaluasi nasional menunjukkan bahwa kinerja BLUD belum sepenuhnya optimal dalam konteks akuntabilitas keuangan dan tata kelola keuangan daerah. Misalnya, Temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI pada 2025 menunjukkan bahwa sebagian besar laporan keuangan RSUD BLUD masih mengandung temuan audit yang berkaitan dengan ketidaksesuaian antara laporan kinerja dan outcome keuangan, lemahnya pengendalian internal, serta indikator kinerja yang belum mampu menggambarkan hasil nyata terhadap tata kelola daerah yang berkelanjutan (Kemendagri, 2026). Temuan ini konsisten dengan kajian akademik yang menunjukkan bahwa meskipun BLUD memiliki kewenangan finansial yang lebih besar dibanding entitas birokrasi tradisional, **efektivitas penggunaan kewenangan tersebut sangat bergantung pada kemampuan organisasi dalam merancang, mengukur, dan menggunakan informasi kinerja secara strategis** (Ismail & Widagdo, 2019; Putra & Sari, 2020). Data lain dari Kementerian Kesehatan juga menunjukkan bahwa rumah sakit BLUD masih mengalami variasi kinerja layanan dan efisiensi biaya antar provinsi. Hal ini menunjukkan bahwa BLUD sebagai entitas layanan kesehatan masih menghadapi tantangan dalam mengoperasikan sistem pengukuran kinerja yang komprehensif dan terintegrasi dengan akuntabilitas keuangan daerah.

Secara nasional, BLUD merupakan bentuk respons kebijakan terhadap kebutuhan pelayanan publik yang semakin kompleks, namun belum ada konsensus yang kuat dalam praktik pengukuran kinerjanya sebagai alat tata kelola keuangan

daerah yang akuntabel. Kesenjangan empirik ini menunjukkan masih lemahnya integrasi antara sistem pengukuran kinerja operasional dengan *outcome governance* keuangan daerah. Secara khusus, RSUD dr. Soedarso Provinsi Kalimantan Barat sebagai salah satu BLUD rumah sakit rujukan provinsi telah menerapkan BLUD sejak beberapa tahun terakhir dengan tujuan meningkatkan layanan kesehatan di Kalimantan Barat. Upaya peningkatan BLUD di rumah sakit ini juga didorong melalui pembinaan oleh Otoritas Perbendaharaan dan pengharmonisasian peraturan daerah yang terus berlangsung untuk memperkuat tata kelola dan efektivitas kinerja. Namun, meskipun sudah berjalan sebagai BLUD, terdapat indikasi bahwa mekanisme pengukuran kinerja masih berfokus pada indikator teknis dan administratif saja, belum secara optimal diintegrasikan dengan sistem akuntabilitas yang dapat menjamin transparansi dan *governance* keuangan yang lebih baik.

Permasalahan ini menjadi semakin relevan karena sistem pengukuran kinerja BLUD yang tidak terintegrasi dengan *governance* dapat mengakibatkan ketidakefisienan alokasi sumber daya, lemahnya pertanggungjawaban publik, dan kurangnya respons terhadap kebutuhan masyarakat. Belum ditemukan penelitian yang secara komprehensif merekonstruksi sistem pengukuran kinerja BLUD dengan mengintegrasikan ketentuan Permendagri 79/2018 Pasal 18, indikator kinerja daerah Permendagri 86/2017, indikator mutu nasional kesehatan, prinsip *Value for Money*, kerangka *Balanced Scorecard* sektor publik.

Permasalahan utama yang diidentifikasi adalah belum terintegrasinya sistem pengukuran kinerja BLUD dengan akuntabilitas keuangan dan tata kelola keuangan daerah secara komprehensif. Permasalahan penelitian ini adalah

“Bagaimana merekonstruksi sistem pengukuran kinerja BLUD agar mampu mendukung akuntabilitas dan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel?”.

LITERATURE REVIEW

Akuntabilitas keuangan pada BLUD juga berkaitan dengan kemampuan organisasi dalam menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan yang dilakukan benar-benar menghasilkan kinerja pelayanan yang optimal. Artinya, penggunaan anggaran harus dapat dikaitkan secara jelas dengan capaian kinerja organisasi serta manfaat yang diterima oleh masyarakat. Berbagai penelitian menunjukkan bahwa penguatan sistem pengendalian internal, peningkatan transparansi laporan keuangan, serta integrasi antara indikator kinerja layanan dan indikator keuangan dapat berperan signifikan dalam memperkuat akuntabilitas pengelolaan keuangan BLUD di lingkungan pemerintah daerah (Sari & Nugroho, 2023; Pratama & Wibowo, 2024). Studi awal menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja bukan sekadar alat evaluatif, tetapi instrumen manajemen strategis dalam organisasi publik. Kaplan & Norton (2016) menegaskan bahwa *Balanced Scorecard* (BSC) dapat menyediakan kerangka integratif untuk mengukur kinerja dari perspektif keuangan, pelanggan, proses internal, serta pembelajaran dan pertumbuhan. Namun dalam sektor publik, BSC harus disesuaikan dengan tujuan pelayanan publik dan akuntabilitas sosial. Peneliti Christensen & Lægreid (2018) dan Hood (2015) menekankan bahwa akuntabilitas dan tata kelola merupakan dua pilar penting reformasi publik. Mereka menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja harus mendorong transparansi dan akuntabilitas untuk memperkuat legitimasi organisasi publik. Namun, studi-studi ini lebih banyak

bersifat konseptual atau kasus umum, tanpa menguji hubungan sebab-akibat yang kompleks antar variabel.

Hipotesis Penelitian

1. Pengaruh Tekanan Institusional Terhadap Sistem Pengukuran Kinerja BLUD

Tekanan regulatif dan normatif mendorong organisasi menyesuaikan sistem pengukuran kinerja guna memperoleh legitimasi. Studi Bracci et al. (2017) menemukan bahwa tekanan institusional memengaruhi desain sistem pengukuran kinerja sektor publik. Peneliti Rahman & Prasetyo (2023) menunjukkan bahwa tekanan regulatif meningkatkan praktik akuntabilitas organisasi publik. Studi Lapsley & Knutsson (2016) menyatakan bahwa organisasi publik menyesuaikan sistem manajerialnya untuk memperoleh legitimasi. Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa tekanan regulatif, normatif, dan mimetik mendorong organisasi publik melakukan penyesuaian sistem manajemen. Namun, belum banyak penelitian yang secara spesifik menguji pengaruh tekanan institusional terhadap desain sistem pengukuran kinerja BLUD berbasis regulasi teknis. Belum ada pengujian empiris pada BLUD sektor kesehatan tingkat provinsi menggunakan SEM-PLS. Secara normatif, Permendagri 79/2018 Pasal 18 mewajibkan BLUD menyusun laporan kinerja sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan. Integrasi dengan Permendagri 86/2017 serta indikator mutu nasional sektor kesehatan menciptakan keselarasan antara perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi kinerja. Dalam perspektif institutional theory, organisasi publik cenderung meningkatkan kualitas sistemnya ketika

terdapat tekanan regulatif (coercive isomorphism). Integrasi regulasi yang baik akan menghasilkan indikator yang relevan, terukur, dan konsisten.

Hipotesis 1: Tekanan institusional berpengaruh signifikan terhadap sistem pengukuran kinerja BLUD.

2. Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Keuangan

Teori akuntabilitas publik menyatakan bahwa informasi yang relevan, andal, dan tepat waktu merupakan prasyarat utama akuntabilitas. Sistem pengukuran yang berkualitas menghasilkan laporan kinerja yang transparan dan dapat diverifikasi. Dengan demikian, semakin baik kualitas sistem pengukuran kinerja, semakin tinggi tingkat akuntabilitas keuangan BLUD. Sistem pengukuran yang terstruktur meningkatkan transparansi dan kualitas pelaporan keuangan. Peneliti Nugroho et al. (2020) menunjukkan bahwa Balanced Scorecard meningkatkan evaluasi kinerja internal. Peneliti Susanto et al. (2022) menemukan bahwa kinerja organisasi berpengaruh terhadap transparansi. Sedangkan Dewi & Putri (2021) membuktikan bahwa akuntabilitas berkorelasi dengan kualitas tata kelola. Penelitian terdahulu mengindikasikan hubungan antara sistem kinerja dan transparansi, tetapi belum secara eksplisit menempatkan sistem pengukuran kinerja sebagai determinan langsung akuntabilitas keuangan BLUD. Kurangnya pengujian struktural langsung antara performance measurement system dan financial accountability.

Hipotesis 2: Sistem pengukuran kinerja berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.

3. Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Tata Kelola Keuangan Daerah

Kinerja berbasis outcome memperkuat praktik governance. Peneliti Widodo et al. (2024) menunjukkan bahwa sistem kinerja berpengaruh terhadap tata kelola. Peneliti Ferry & Eckersley (2018) menyatakan bahwa reformasi sistem pengelolaan keuangan memperbaiki governance. Walaupun terdapat indikasi hubungan antara sistem kinerja dan governance, penelitian sebelumnya belum mengintegrasikan indikator BLUD berbasis Permendagri dengan outcome tata kelola keuangan daerah. Belum ada model rekonstruksi sistem kinerja BLUD yang dikaitkan langsung dengan governance daerah.

Hipotesis 3: Sistem pengukuran kinerja berpengaruh signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah.

4. Akuntabilitas Keuangan Terhadap Tata Kelola Keuangan Daerah

Dalam kerangka good governance, akuntabilitas merupakan pilar utama tata kelola yang baik. Laporan keuangan dan kinerja yang akuntabel memperkuat transparansi, pengawasan, serta kepercayaan publik. Oleh karena itu, peningkatan akuntabilitas keuangan BLUD akan berkontribusi pada perbaikan tata kelola keuangan daerah. Akuntabilitas merupakan prasyarat governance. Peneliti Ferry & Eckersley (2018) menemukan bahwa akuntabilitas meningkatkan kualitas governance. Peneliti Grossi et al. (2019) menyimpulkan bahwa transparansi dan akuntabilitas memperkuat tata kelola publik. Penelitian terdahulu mendukung hubungan langsung antara akuntabilitas dan governance. Namun, belum diuji dalam konteks BLUD sektor kesehatan berbasis fleksibilitas keuangan. Belum diuji dalam model struktural yang mengintegrasikan sistem kinerja dan tekanan institusional.

Hipotesis 4: Akuntabilitas keuangan berpengaruh signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah.

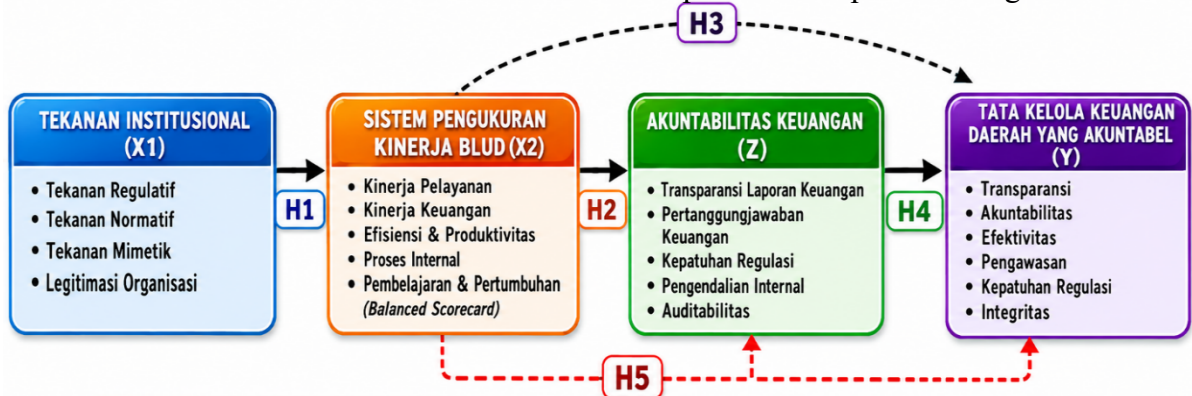
5. Akuntabilitas Keuangan Memediasi Hubungan Sistem Pengukuran Kinerja dan Tata Kelola Keuangan Daerah

Sistem pengukuran kinerja pada sektor publik tidak hanya berfungsi sebagai alat evaluasi, tetapi juga sebagai sarana untuk menghasilkan informasi yang dapat digunakan dalam proses pertanggungjawaban kepada pemangku kepentingan. Menurut Kaplan dan Norton (2001), sistem pengukuran kinerja yang efektif mampu menyediakan informasi yang komprehensif mengenai kinerja organisasi sehingga mendukung pengambilan keputusan, pengendalian, dan peningkatan akuntabilitas. Oleh karena itu, sistem pengukuran kinerja

menjadi fondasi utama dalam menghasilkan informasi yang diperlukan untuk mendukung proses akuntabilitas keuangan. Penelitian Nugroho et al. (2020) menunjukkan bahwa penerapan sistem pengukuran kinerja berbasis *Balanced Scorecard* mampu meningkatkan efektivitas evaluasi kinerja organisasi melalui penyediaan informasi yang lebih komprehensif dan terukur. Selanjutnya, penelitian Susanto et al. (2022) dan Dewi dan Putri (2021) menemukan bahwa peningkatan kualitas kinerja organisasi berpengaruh terhadap transparansi dan kualitas pelaporan organisasi publik, akuntabilitas memiliki hubungan positif dengan kualitas tata kelola sektor publik.

Hipotesis 5: Akuntabilitas keuangan memediasi hubungan antara sistem pengukuran kinerja dan tata kelola keuangan daerah.

Berdasarkan pemaparan tersebut dapat digambarkan kerangka pemikiran dalam penurunan hipotesis sebagai berikut:



Sumber Data Olahan, 2026

Gambar 1. Bagan Kerangka Penelitian

METODE

Penelitian ini dilaksanakan di RSUD dr. Soedarso Provinsi Kalimantan Barat yang berlokasi di Jalan Sui Raya Dalam Kota Pontianak, Provinsi Kalimantan Barat. Alat penelitian yang digunakan

menggunakan kuesioner dengan metode analisis data SmartPLS. Jumlah sampel pada penelitian ini sebanyak 106 pegawai dari pejabat struktural. Berikut ini definisi operasional variabel penelitian.

Tabel 1. Definisi Operasional Variabel Penelitian

No	Variabel & Definisi Teoritis	Definisi Operasional	Dimensi	Indikator
1	Tekanan Institusional (X1) Tekanan institusional adalah dorongan eksternal dan internal yang memengaruhi organisasi untuk menyesuaikan diri dengan norma, regulasi, dan praktik yang berlaku (<i>Institutional Theory</i>).	Persepsi responden mengenai tingkat tekanan regulatif, normatif, dan mimetik yang memengaruhi implementasi sistem pengukuran kinerja BLUD.	Regulatori	- Kepatuhan terhadap regulasi BLUD - Implementasi standar kinerja sesuai aturan
			Normatif	- Tuntutan profesionalisme - Standar etika pengelolaan keuangan
			Mimetik	- Adopsi praktik dari BLUD lain - Benchmarking sistem kinerja
2	Sistem Pengukuran Kinerja BLUD (X2) Sistem terintegrasi untuk mengukur kinerja organisasi melalui indikator finansial dan non-finansial (<i>Performance Measurement System / Balanced Scorecard</i>).	Tingkat penerapan indikator kinerja BLUD sesuai regulasi dan prinsip pengukuran kinerja sektor publik.	Perspektif Keuangan	- Efisiensi anggaran - Rasio keuangan BLUD - Kesesuaian realisasi anggaran
			Perspektif Pelayanan	- Kepuasan pasien - Waktu layanan - Mutu pelayanan
			Perspektif Proses Internal	- Standar prosedur operasional - Monitoring dan evaluasi kinerja
			Perspektif Pembelajaran & Pertumbuhan	- Kompetensi SDM - Pelatihan dan pengembangan
3	Akuntabilitas Keuangan (Z) Kewajiban organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya publik secara transparan dan sesuai regulasi (<i>Public Accountability Theory</i>).	Tingkat transparansi, kepatuhan, dan auditabilitas dalam pengelolaan keuangan BLUD.	Transparansi	- Keterbukaan laporan keuangan - Aksesibilitas informasi keuangan
			Kepatuhan	- Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah - Kepatuhan terhadap regulasi
			Auditabilitas	- Ketersediaan bukti transaksi - Hasil audit internal/eksternal

No	Variabel & Definisi Teoritis	Definisi Operasional	Dimensi	Indikator
4	Tata Kelola Keuangan Daerah (Y) Sistem pengelolaan keuangan daerah yang menjamin efektivitas, efisiensi, transparansi, dan akuntabilitas (<i>Good Governance Theory</i>).	Persepsi terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah yang didukung sistem pengukuran kinerja BLUD.	Efektivitas	- Pencapaian target kinerja - Kesesuaian output dengan perencanaan
			Pengawasan	- Mekanisme kontrol internal - Pengawasan manajerial
			Integritas	- Kepatuhan etika - Minimasi penyimpangan keuangan

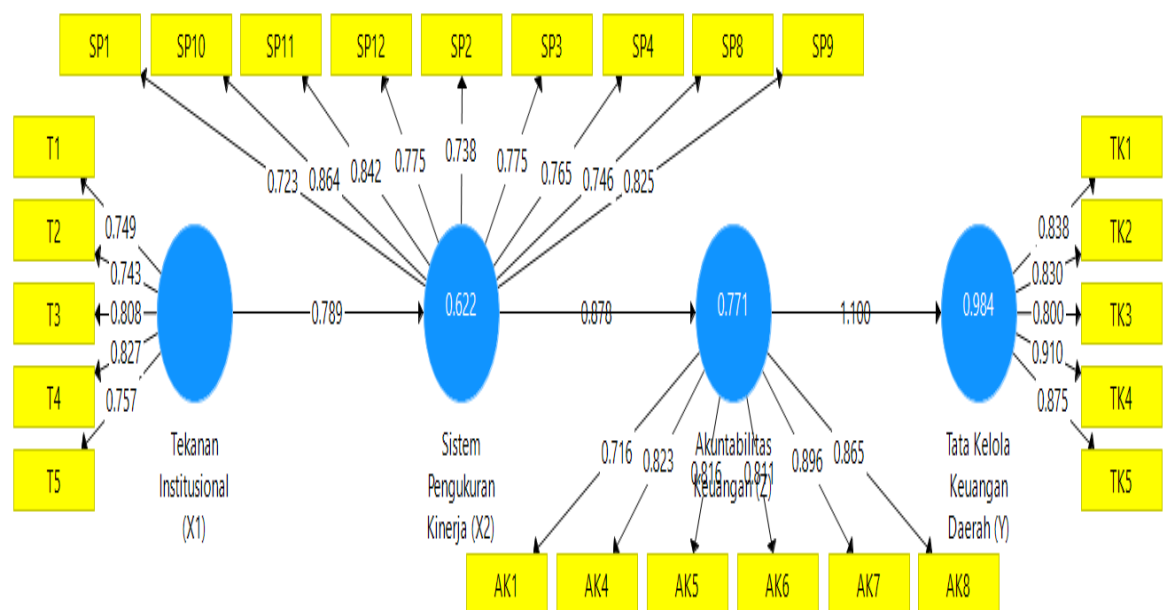
Sumber: Data Olahan (2026)

HASIL DAN PEMBAHASAN

HASIL

Pada hasil model pengukuran outer loading 1 diketahui terhadap beberapa manifest dari masing-masing variabel dinilai kurang valid karena nilainya < 0,7. Yakni variabel X1 terdiri dari T6, T7, T8, T9, T10, T11, T12, variabel X2 terdiri dari SP5, SP6, SP7, variabel Z terdiri dari AK2, AK3, AK9, sedangkan variabel Y terdiri dari TK 6, TK7, TK8, TK9, TK10, TK11, TK12. Berdasarkan

hasil tersebut diketahuinya hasil uji yang mengindikasikan bahwa masing-masing variabel memiliki nilai *Loading Factor* < 0,7, sehingga dinyatakan nilai tersebut tidak valid atau tidak dapat dipakai sebagai indikator variabel penelitian ini. Indikator yang tidak valid tersebut dihapus dan dilakukan uji outer loading ke-2. Berikut ini hasil uji loading factor tahap 2 :



(Sumber : Outer Smart-Pls 3 (2026))
Graph 2. Outer Loading Factor 2

Untuk menguji tingkat validitas diskriminan yang kedua memakai AVE (*Average Variance Extracted*) sebagai metodenya pada masing-masing konstruk maupun variabel laten. Dikatakan baik apabila akar kuadrat AVE di beberapa konstruk nilainya lebih tinggi dibanding korelasi antar konstruk laten validitas diskriminan, serta AVE semua konstruk laten harus $>0,5$.

Tabel 2. Nilai *Average Variance Extracted* (AVE)

Variabel	AVE	Indikasi
Tekanan Institusional (X1)	0,677	Valid
Sistem Pengukuran Kinerja (X2)	0,616	Valid
Akuntabilitas Keuangan (Z)	0,725	Valid
Tata Kelola Keuangan Daerah (Y)	0,605	Valid

Sumber: Hasil Pengolahan Data SmartPLS 3, 2026

Berdasarkan Tabel 2 tersebut hasil uji *average variance extracted* (AVE) menunjukkan bahwa seluruh konstruk yakni tekanan institusional, sistem pengukuran kinerja, akuntabilitas keuangan, dan tata kelola keuangan daerah telah memenuhi validitas diskriminan dan bernilai baik dalam setiap penyusunan pengukuran datanya.

Cronbach Alpha dikatakan baik jika nilainya $>0,7$ (konstruk dinyatakan reliabel). *Composite Reliability* dikatakan baik jika nilainya $>0,7$ (konstruk dikatakan reliabilitasnya tinggi). Berikut hasil ujinya

Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas

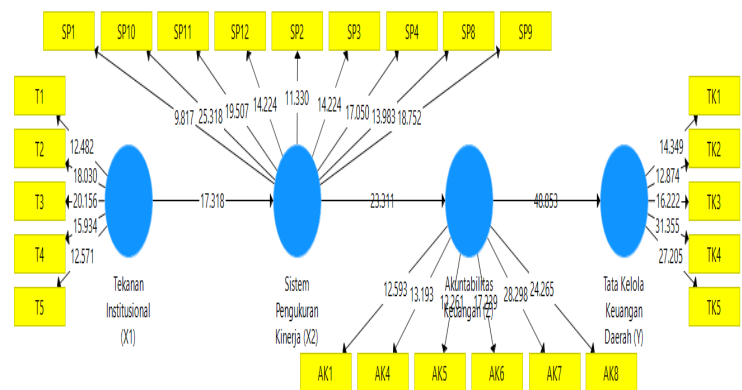
Variabel	Cronbach's Alpha	Composite Reliability
Tekanan Institusional (X1)	0,904	0,926
Sistem Pengukuran Kinerja (X2)	0,922	0,935

Akuntabilitas Keuangan (Z)	0,905	0,929
Tata Kelola Keuangan Daerah (Y)	0,837	0,884

Sumber: Hasil Pengolahan Data SmartPLS 3, 2026

Berdasarkan tabel di atas nilai *composite reliability* dan *composite reliability* setiap variabel laten adalah $\geq 0,7$ sehingga model dinyatakan memiliki reliabilitas yang tinggi. Nilai *cronbach alpha* pada tekanan institusional sebagai X1 sebesar (0,904), sistem pengukuran kinerja sebagai X2 sebesar (0,992), tata kelola keuangan daerah sebagai Y sebesar (0,837) dan variabel akuntabilitas keuangan sebagai variabel Z sebesar (0,905) memiliki nilai *cronbach alpha* sebesar $\geq 0,7$ yang berarti indikator variabel-variabel tersebut *reliable*.

Setelah dilakukan pengujian outer model maka selanjutnya dilakukan pengujian model struktural. Model evaluasi ini untuk memperkirakan apakah terdapat sebab akibat dalam keterkaitan variabel laten (tidak bisa dievaluasi secara langsung), berupa pengujian hubungan konstruk laten yang dilakukan dengan cara bootstrapping pada PLS seperti dibawah ini:



(Sumber : Outer Smart-Pls 3 (2026))
Gambar 3. Hasil Bootstrapping

Pada model struktural dalam penelitian ini menggunakan nilai koefisien determinasi (*R-Square*). Untuk memperkirakan besar dampak pada variabel laten independen yang dipilih atau secara simultan mampu menjelaskan variabel laten dependen. Berdasarkan metode SEM PLS dibagi menjadi 3 kriteria yang mencakup: (1) Apabila nilai *R-Square* sebesar $>0,67$ maka dikategorikan kuat, (2) Apabila *R-Square* sebesar $>0,33$ maka dikategorikan moderat, (3) Apabila nilai *R-Square* $<0,19$ maka dikategorikan lemah. Uji yang dilakukan menghasilkan data dibawah ini :

Tabel 4. Hasil *R-Square*

Variabel	<i>R Square</i>	<i>R Square Adjusted</i>	Indikasi
Akuntabilitas Keuangan (Z)	0,771	0,769	Kuat
Tata Kelola Keuangan Daerah (Y)	0,984	0,983	Kuat

Sumber : Hasil Smart-Pls 3 (2026)

Berdasarkan tabel tersebut dapat memperlihatkan pada nilai *R-Square* dan *R Square Adjusted* variabel akuntabilitas keuangan (Z) memiliki kategori kuat karena nilainya lebih besar dari 0,67. Maka ditarik kesimpulan jika secara simultan pengaruh variabel independen tersebut nilainya sebesar 76,90% terhadap variabel tekanan institusional dan sistem pengukuran kinerja. Sedangkan untuk tata kelola keuangan daerah (Y) memiliki nilai *R-Square* dan *R Square Adjusted* lebih besar dari 0,67 (kuat), sehingga disimpulkan secara simultan pengaruh variabel independen tersebut nilainya sebesar 98,30% terhadap variabel tekanan institusional, sistem pengukuran kinerja, dan akuntabilitas keuangan.

Hipotesis penelitian ini diujikan dengan prosedur *bootstrapping* pada data sampel, didapat dari data model struktural yang diuji sebelumnya. Cara diterimanya pengembangan hipotesis pada penelitian ini nilai P-Value harus mencapai $<5\%$ atau $<0,05$. Berikut ini hasil uji hipotesis :

Tabel 5. Hasil Uji Hipotesis

H	Variabel Laten	Original Sample (O)	T Statistik	P Values	Indikasi
H1	Tekanan Institusional (X1) -> Sistem Pengukuran Kinerja (X2)	0,789	17,318	0,000	Diterima
H2	Sistem Pengukuran Kinerja (X2) -> Akuntabilitas Keuangan (Z)	0,878	23,311	0,000	Diterima
H3	Sistem Pengukuran Kinerja (X2) -> Tata Kelola Keuangan Daerah (Y)	-0,125	4,791	0,000	Diterima
H4	Akuntabilitas Keuangan (Z) -> Tata Kelola Keuangan Daerah (Y)	1,100	48,853	0,000	Diterima
H5	Moderasi Akuntabilitas Keuangan (Z) -> Sistem Pengukuran Kinerja (X2) -> Tata Kelola Keuangan Daerah (Y)	0,966	20,281	0,000	Diterima

Sumber : Hasil Smart-Pls 3 (2026)

Berdasarkan hasil uji hipotesis tersebut, *T-Statistic* dan *P-Value*

mempunyai taraf signifikansi dari koefisien jalur yang dijabarkan pada penjelasan berikut:

1. Uji hipotesis 1 : tekanan institusional berpengaruh signifikan terhadap sistem pengukuran kinerja
Hasil pengujian hipotesis dapat diketahui original sampel pada koefisien jalur arahnya yaitu 0,789, artinya hubungan variabel searah positif. Pada *T-Statistic* nilainya 17,318 ($>1,96$) dan *P-Value* nilainya 0,000 ($<0,05$). Sehingga disimpulkan bahwa hipotesis 1 diterima.
2. Uji hipotesis 2 : sistem pengukuran kinerja berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan
Hasil pengujian hipotesis dapat diketahui original sampel pada koefisien jalur arahnya yaitu 0,878, artinya hubungan variabel searah positif. Pada *T-Statistic* nilainya 23,311 ($>1,96$) dan *P-Value* nilainya 0,000 ($<0,05$). Sehingga disimpulkan bahwa hipotesis 3 diterima.
3. Uji hipotesis 3 : sistem pengukuran kinerja berpengaruh signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah
Hasil pengujian hipotesis dapat diketahui original sampel pada koefisien jalur arahnya yaitu -0,125, artinya hubungan variabel berlawanan negatif. Pada *T-Statistic* nilainya 4,791 ($>1,96$) dan *P-Value* nilainya 0,000 ($<0,05$). Sehingga disimpulkan bahwa hipotesis 3 diterima.
4. Uji hipotesis 4 : akuntabilitas keuangan berpengaruh signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah
Hasil pengujian hipotesis dapat diketahui original sampel pada koefisien jalur arahnya yaitu 1,100, artinya hubungan variabel searah positif. Pada *T-Statistic* nilainya 48,853 ($>1,96$) dan *P-Value* nilainya

0,000 ($<0,05$). Sehingga disimpulkan bahwa hipotesis 4 diterima.

5. Uji hipotesis 5 : akuntabilitas memediasi hubungan sistem pengukuran kinerja dengan tata kelola keuangan daerah
Hasil pengujian hipotesis dapat diketahui original sampel pada koefisien jalur arahnya yaitu 0,966, artinya hubungan variabel searah positif. Pada *T-Statistic* nilainya 20,281 ($>1,96$) dan *P-Value* nilainya 0,000 ($<0,05$). Sehingga disimpulkan bahwa hipotesis 5 diterima.

PEMBAHASAN

1. Pengaruh Tekanan Institusional Terhadap Sistem Pengukuran Kinerja

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa tekanan institusional berpengaruh positif dan signifikan terhadap sistem pengukuran kinerja BLUD. Hal ini dibuktikan oleh *P-value* sebesar 0,000 ($< 0,05$). Dengan demikian, berarti semakin kuat tekanan institusional yang diterima BLUD, maka semakin baik sistem pengukuran kinerja yang diterapkan. Hasil penelitian ini dapat dijelaskan melalui Institutional Theory yang menyatakan bahwa organisasi publik cenderung menyesuaikan struktur, prosedur, dan sistem manajemennya untuk memperoleh legitimasi dari lingkungan eksternal. Dalam konteks BLUD, tekanan regulatif berasal dari berbagai ketentuan perundang-undangan, seperti Permendagri Nomor 79 Tahun 2018, yang mewajibkan BLUD menyusun laporan kinerja sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan. Selain itu, integrasi dengan Permendagri Nomor 86 Tahun 2017 dan indikator mutu

nasional sektor kesehatan semakin memperkuat tuntutan agar BLUD memiliki sistem pengukuran kinerja yang mampu menghubungkan perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi kinerja secara terintegrasi.

Temuan penelitian ini sejalan dengan penelitian Bracci et al. (2017) yang menemukan bahwa tekanan institusional memiliki pengaruh terhadap desain sistem pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa tuntutan regulasi dan lingkungan kelembagaan mendorong organisasi untuk mengembangkan sistem pengukuran kinerja yang lebih formal dan terstandarisasi guna memenuhi kebutuhan akuntabilitas publik. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Rahman dan Prasetyo (2023) yang menyimpulkan bahwa tekanan regulatif berperan penting dalam meningkatkan praktik akuntabilitas organisasi publik. Dalam konteks penelitian ini, tekanan regulatif tidak hanya mendorong kepatuhan administratif, tetapi juga mendorong BLUD untuk membangun sistem pengukuran kinerja yang mampu menyediakan informasi yang relevan bagi proses pertanggungjawaban organisasi. Selain itu, temuan penelitian ini konsisten dengan penelitian Lapsley dan Knutsson (2016) yang menyatakan bahwa organisasi sektor publik cenderung menyesuaikan sistem manajerial dan pengelolaannya sebagai respons terhadap tuntutan legitimasi. Bentuk penyesuaian tersebut terlihat melalui pengembangan indikator kinerja, penyusunan laporan kinerja, serta penerapan mekanisme evaluasi yang lebih sistematis dan terukur.

Meskipun demikian, penelitian ini memberikan kontribusi yang berbeda dibandingkan penelitian terdahulu. Sebagian besar penelitian sebelumnya hanya mengkaji pengaruh tekanan institusional terhadap perubahan manajemen atau praktik akuntabilitas secara umum. Sementara itu, penelitian ini secara khusus membuktikan adanya pengaruh langsung tekanan institusional terhadap sistem pengukuran kinerja BLUD berbasis regulasi teknis, khususnya pada BLUD sektor kesehatan tingkat provinsi. Penelitian ini berhasil mengisi kesenjangan penelitian (*research gap*) yang selama ini belum banyak menguji hubungan tersebut dalam konteks BLUD. Dengan demikian, hasil penelitian ini menegaskan bahwa keberhasilan rekonstruksi sistem pengukuran kinerja BLUD tidak dapat dilepaskan dari peran tekanan institusional. Semakin kuat integrasi regulasi, standar profesional, dan praktik terbaik yang diterapkan organisasi, maka semakin tinggi kualitas sistem pengukuran kinerja yang dihasilkan. Kondisi ini mendukung pandangan bahwa tekanan institusional bukan hanya berfungsi sebagai mekanisme kepatuhan, tetapi juga sebagai pendorong peningkatan kualitas tata kelola dan akuntabilitas organisasi sektor publik.

2. Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Keuangan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan dengan P-value 0,000. Temuan ini

mengindikasikan bahwa penerapan sistem pengukuran kinerja yang terstruktur, terukur, dan berorientasi pada hasil mampu meningkatkan transparansi, ketepatan pelaporan, serta pertanggungjawaban pengelolaan keuangan BLUD. Hasil penelitian ini sejalan dengan Teori Akuntabilitas Publik (Public Accountability Theory) yang menyatakan bahwa informasi yang relevan, andal, transparan, dan tepat waktu merupakan prasyarat utama terciptanya akuntabilitas dalam organisasi sektor publik. Dalam konteks BLUD, sistem pengukuran kinerja berfungsi sebagai instrumen yang menghasilkan informasi kinerja yang dapat digunakan sebagai dasar pertanggungjawaban pengelolaan sumber daya publik. Semakin baik kualitas sistem pengukuran kinerja yang diterapkan, semakin tinggi pula kemampuan organisasi dalam menghasilkan laporan keuangan yang transparan, akurat, dan dapat diverifikasi.

Temuan penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Nugroho et al. (2020) yang menunjukkan bahwa penerapan *Balanced Scorecard* mampu meningkatkan efektivitas evaluasi kinerja internal organisasi melalui penyediaan indikator kinerja yang lebih komprehensif dan terukur. Sistem pengukuran kinerja yang baik memungkinkan organisasi memperoleh informasi yang lebih akurat mengenai pencapaian tujuan organisasi sehingga mendukung proses pertanggungjawaban keuangan. Selain itu, hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Susanto et al. (2022) yang menemukan bahwa peningkatan kinerja organisasi

berpengaruh terhadap transparansi pengelolaan organisasi. Transparansi tersebut menjadi salah satu dimensi utama dalam akuntabilitas keuangan karena memungkinkan para pemangku kepentingan memperoleh informasi yang memadai mengenai penggunaan sumber daya publik dan capaian kinerja organisasi. Selanjutnya, penelitian ini juga memperkuat temuan Dewi dan Putri (2021) yang membuktikan bahwa akuntabilitas memiliki hubungan yang erat dengan kualitas tata kelola organisasi sektor publik. Dalam penelitian ini, sistem pengukuran kinerja terbukti menjadi faktor yang mendorong peningkatan akuntabilitas keuangan, sehingga secara tidak langsung berkontribusi terhadap penguatan tata kelola keuangan daerah yang lebih akuntabel.

Meskipun demikian, berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang umumnya hanya mengkaji hubungan antara kinerja organisasi, transparansi, dan tata kelola, penelitian ini memberikan kontribusi baru dengan membuktikan secara empiris adanya hubungan struktural langsung antara sistem pengukuran kinerja dan akuntabilitas keuangan pada BLUD. Temuan ini mengisi kesenjangan penelitian (*research gap*) yang selama ini belum banyak menguji secara spesifik bagaimana sistem pengukuran kinerja berperan sebagai determinan utama dalam meningkatkan akuntabilitas keuangan BLUD. Dengan demikian, hasil penelitian ini menegaskan bahwa rekonstruksi sistem pengukuran kinerja BLUD perlu diarahkan tidak hanya sebagai alat evaluasi pencapaian kinerja organisasi, tetapi juga sebagai

instrumen strategis untuk memperkuat akuntabilitas keuangan melalui peningkatan kualitas informasi, transparansi, dan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan BLUD.

3. Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Tata Kelola Keuangan Daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah. Hal ini ditunjukkan oleh nilai P-value sebesar 0,000 ($<0,05$). Namun demikian, nilai koefisien jalur (*original sample*) sebesar -0,125 menunjukkan bahwa arah hubungan yang terbentuk adalah negatif. Secara statistik, hasil ini mengindikasikan bahwa sistem pengukuran kinerja memiliki pengaruh yang nyata terhadap tata kelola keuangan daerah, namun pengaruh tersebut belum berjalan secara optimal dalam menghasilkan tata kelola yang lebih baik. Koefisien negatif menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja yang diterapkan saat ini masih berorientasi pada pemenuhan indikator administratif dan pelaporan, sehingga belum sepenuhnya mampu mendorong peningkatan kualitas tata kelola keuangan daerah secara langsung. Dengan kata lain, keberadaan sistem pengukuran kinerja belum otomatis menghasilkan *governance outcome* apabila belum didukung oleh mekanisme akuntabilitas yang kuat. Hasil penelitian ini dapat dijelaskan melalui perspektif Governance Theory, yang menekankan bahwa pengukuran kinerja tidak hanya berfungsi sebagai alat evaluasi

pencapaian organisasi, tetapi juga harus mampu menghasilkan informasi yang mendukung transparansi, akuntabilitas, efektivitas, dan pengambilan keputusan publik. Dalam konteks BLUD, sistem pengukuran kinerja yang masih berfokus pada indikator input, output, dan kepatuhan administratif berpotensi belum mampu mencerminkan dampak nyata (*outcome*) terhadap tata kelola keuangan daerah.

Temuan penelitian ini memiliki keterkaitan dengan penelitian Widodo, Santoso, dan Lestari (2024) yang menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh terhadap tata kelola organisasi sektor publik. Menurut penelitian tersebut, indikator kinerja yang terukur dan berorientasi hasil mampu meningkatkan kualitas tata kelola melalui penguatan transparansi dan akuntabilitas organisasi. Namun demikian, hasil penelitian ini menunjukkan arah hubungan yang berbeda, yang mengindikasikan bahwa sistem pengukuran kinerja BLUD yang diterapkan saat ini belum sepenuhnya berorientasi pada *governance outcome*. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan pandangan Ferry dan Eckersley (2018) yang menyatakan bahwa reformasi sistem pengelolaan keuangan publik dapat memperbaiki kualitas tata kelola pemerintahan. Akan tetapi, reformasi tersebut tidak cukup hanya dilakukan melalui penyempurnaan sistem pengukuran kinerja, melainkan harus diikuti oleh penguatan mekanisme akuntabilitas, transparansi, dan pengawasan agar dapat menghasilkan tata kelola yang efektif. Lebih lanjut, penelitian ini mengungkap adanya

kesenjangan antara sistem pengukuran kinerja BLUD dengan tujuan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Penelitian-penelitian sebelumnya memang telah menunjukkan adanya hubungan antara sistem kinerja dan governance, namun belum mengintegrasikan indikator kinerja BLUD yang berbasis regulasi, khususnya Permendagri Nomor 79 Tahun 2018, dengan outcome tata kelola keuangan daerah. Selain itu, belum banyak penelitian yang membangun model rekonstruksi sistem pengukuran kinerja BLUD yang secara langsung dikaitkan dengan tata kelola keuangan daerah sebagai variabel outcome.

Oleh karena itu, temuan ini menjadi dasar penting bagi penelitian untuk melakukan rekonstruksi sistem pengukuran kinerja BLUD berbasis governance outcome. Rekonstruksi tersebut diperlukan agar sistem pengukuran kinerja tidak hanya berfungsi sebagai alat monitoring dan evaluasi administratif, tetapi juga mampu menghasilkan informasi strategis yang mendukung transparansi, akuntabilitas, efektivitas pengelolaan keuangan, serta penguatan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Dengan demikian, hasil penelitian ini menegaskan bahwa sistem pengukuran kinerja BLUD perlu diarahkan pada pengukuran yang lebih berorientasi outcome dan governance. Penguatan indikator kinerja yang terintegrasi dengan aspek tata kelola keuangan daerah akan menjadi faktor penting dalam mewujudkan tujuan reformasi BLUD, yaitu peningkatan kualitas pelayanan publik yang disertai

dengan pengelolaan keuangan daerah yang transparan, akuntabel, dan berkelanjutan.

4. Pengaruh Akuntabilitas Keuangan Terhadap Tata Kelola Keuangan Daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa akuntabilitas keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Hal ini dibuktikan oleh nilai P-value sebesar 0,000 ($<0,05$). Dengan demikian berarti semakin tinggi tingkat akuntabilitas keuangan BLUD, maka semakin baik tata kelola keuangan daerah yang dihasilkan. Temuan ini mengindikasikan bahwa peningkatan kualitas transparansi, pertanggungjawaban, kepatuhan, dan pengendalian dalam pengelolaan keuangan BLUD akan berdampak langsung pada peningkatan kualitas tata kelola keuangan daerah. Sementara itu, nilai T-statistik yang sangat tinggi menunjukkan bahwa hubungan tersebut memiliki tingkat signifikansi yang sangat kuat secara statistik. Hasil penelitian ini sejalan dengan prinsip Good Governance Theory yang menempatkan akuntabilitas sebagai salah satu pilar utama tata kelola pemerintahan yang baik. Dalam kerangka tata kelola publik, akuntabilitas tidak hanya berkaitan dengan kewajiban organisasi untuk mempertanggungjawabkan penggunaan sumber daya publik, tetapi juga berfungsi sebagai mekanisme untuk meningkatkan transparansi, efektivitas pengawasan, serta kepercayaan masyarakat terhadap institusi publik. Oleh karena

itu, semakin baik akuntabilitas keuangan yang diterapkan oleh BLUD, maka semakin besar kontribusinya dalam mewujudkan tata kelola keuangan daerah yang transparan, efektif, dan akuntabel.

Temuan penelitian ini mendukung hasil penelitian Ferry dan Eckersley (2018) yang menyatakan bahwa penguatan akuntabilitas dalam sektor publik berkontribusi terhadap peningkatan kualitas *governance*. Menurut Ferry dan Eckersley, sistem pertanggungjawaban yang jelas dan transparan memungkinkan terciptanya pengawasan yang lebih efektif sehingga mampu memperkuat tata kelola organisasi publik. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa kondisi tersebut juga terjadi pada pengelolaan keuangan BLUD, di mana peningkatan akuntabilitas keuangan menjadi faktor penting dalam memperbaiki tata kelola keuangan daerah. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Grossi, Reichard, dan Ruggiero (2019) yang menyimpulkan bahwa transparansi dan akuntabilitas merupakan faktor fundamental dalam memperkuat tata kelola sektor publik. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa organisasi publik yang mampu menyajikan informasi keuangan secara transparan dan akuntabel cenderung memiliki kualitas tata kelola yang lebih baik dibandingkan organisasi yang memiliki tingkat akuntabilitas rendah. Temuan penelitian ini memperkuat argumentasi tersebut dengan menunjukkan bahwa akuntabilitas keuangan BLUD menjadi salah satu determinan utama dalam membangun tata kelola keuangan daerah yang akuntabel.

Meskipun hubungan antara akuntabilitas dan tata kelola telah banyak dibuktikan dalam penelitian terdahulu, penelitian ini memberikan kontribusi empiris yang berbeda karena dilakukan pada konteks BLUD sektor kesehatan yang memiliki karakteristik fleksibilitas pengelolaan keuangan. Berbeda dengan organisasi perangkat daerah pada umumnya, BLUD diberikan keleluasaan dalam pengelolaan keuangan untuk meningkatkan kualitas pelayanan. Fleksibilitas tersebut menuntut adanya sistem akuntabilitas yang lebih kuat agar pengelolaan sumber daya tetap berada dalam koridor transparansi dan pertanggungjawaban publik. Selain itu, penelitian ini juga mengisi kesenjangan penelitian (*research gap*) yang selama ini belum banyak menguji hubungan antara akuntabilitas keuangan dan tata kelola keuangan daerah dalam suatu model struktural yang terintegrasi dengan tekanan institusional dan sistem pengukuran kinerja BLUD. Penelitian ini berhasil menunjukkan bahwa akuntabilitas keuangan merupakan variabel strategis yang menghubungkan proses pengelolaan kinerja dengan pencapaian tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Dengan demikian, hasil penelitian ini menegaskan bahwa keberhasilan tata kelola keuangan daerah tidak hanya ditentukan oleh keberadaan sistem pengukuran kinerja atau kepatuhan terhadap regulasi, tetapi juga sangat bergantung pada kemampuan organisasi dalam mewujudkan akuntabilitas keuangan yang tinggi. Oleh karena itu, rekonstruksi sistem pengukuran kinerja BLUD perlu diarahkan pada penguatan aspek

akuntabilitas keuangan melalui peningkatan kualitas pelaporan, transparansi informasi, kepatuhan terhadap regulasi, serta efektivitas pengendalian internal. Langkah tersebut menjadi kunci dalam mewujudkan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel, transparan, dan berkelanjutan.

5. Peran Mediasi Akuntabilitas Keuangan Pada Hubungan Sistem Pengukuran Kinerja dan Tata Kelola Keuangan Daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa akuntabilitas keuangan mampu memediasi pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Hal ini dibuktikan oleh nilai koefisien pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) P-value sebesar 0,000 ($<0,05$). Dengan demikian, yang berarti akuntabilitas keuangan berperan sebagai variabel mediasi yang signifikan dalam hubungan antara sistem pengukuran kinerja dan tata kelola keuangan daerah. Temuan ini mengindikasikan bahwa sistem pengukuran kinerja yang baik tidak secara otomatis menghasilkan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel, tetapi terlebih dahulu harus diterjemahkan ke dalam praktik akuntabilitas keuangan yang efektif. Dengan kata lain, akuntabilitas keuangan berfungsi sebagai mekanisme transmisi (*transmission mechanism*) yang menghubungkan informasi kinerja dengan perbaikan tata kelola keuangan daerah. Hasil penelitian ini sejalan dengan perspektif Public Accountability Theory dan Good Governance Theory yang menegaskan bahwa informasi kinerja

yang dihasilkan organisasi publik harus diwujudkan dalam bentuk pertanggungjawaban yang transparan dan dapat dipercaya sebelum mampu menghasilkan tata kelola yang baik. Dalam konteks BLUD, sistem pengukuran kinerja menyediakan informasi mengenai pencapaian target organisasi, sedangkan akuntabilitas keuangan memastikan bahwa informasi tersebut digunakan sebagai dasar pertanggungjawaban kepada pemangku kepentingan. Melalui proses tersebut, tata kelola keuangan daerah dapat ditingkatkan secara lebih efektif.

Temuan penelitian ini memperkuat hasil penelitian Nugroho et al. (2020) yang menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja mampu meningkatkan kualitas evaluasi dan pengendalian organisasi melalui penyediaan informasi yang lebih komprehensif. Namun demikian, penelitian Nugroho et al. hanya menyoroti hubungan antara sistem pengukuran kinerja dan evaluasi organisasi tanpa menguji bagaimana informasi tersebut diterjemahkan menjadi tata kelola yang lebih baik melalui mekanisme akuntabilitas. Hasil penelitian ini juga mendukung temuan Susanto et al. (2022) yang menyatakan bahwa peningkatan kualitas kinerja organisasi berpengaruh terhadap transparansi dan kualitas pelaporan organisasi publik. Transparansi tersebut merupakan salah satu dimensi utama akuntabilitas keuangan yang berperan dalam memperkuat tata kelola organisasi. Namun, penelitian tersebut masih berfokus pada pengaruh langsung dan belum menguji peran akuntabilitas sebagai variabel mediasi.

Selanjutnya, hasil penelitian ini memperluas temuan Dewi dan Putri (2021) yang membuktikan bahwa akuntabilitas berkorelasi positif dengan kualitas tata kelola organisasi publik. Berbeda dengan penelitian tersebut yang hanya menguji hubungan langsung antara akuntabilitas dan tata kelola, penelitian ini membuktikan bahwa akuntabilitas keuangan memiliki fungsi yang lebih strategis, yaitu sebagai penghubung antara sistem pengukuran kinerja dan tata kelola keuangan daerah.

Secara empiris, temuan penelitian ini menunjukkan bahwa pengaruh langsung sistem pengukuran kinerja terhadap tata kelola keuangan daerah (H3) relatif lemah dan bahkan menunjukkan arah negatif. Namun ketika akuntabilitas keuangan dimasukkan sebagai variabel mediasi, pengaruh tidak langsung yang dihasilkan menjadi positif dan sangat kuat. Kondisi ini mengindikasikan bahwa keberhasilan sistem pengukuran kinerja dalam menghasilkan tata kelola keuangan daerah yang akuntabel sangat ditentukan oleh kemampuan organisasi dalam membangun sistem akuntabilitas keuangan yang efektif. Penelitian ini memiliki kontribusi penting terhadap pengembangan ilmu pengetahuan karena berhasil mengisi kesenjangan penelitian (*research gap*) yang selama ini masih terbatas pada pengujian hubungan langsung antarvariabel. Sebagian besar penelitian terdahulu hanya menguji hubungan antara sistem pengukuran kinerja dengan kinerja organisasi atau hubungan antara akuntabilitas dengan tata kelola. Penelitian terdahulu belum banyak menempatkan

akuntabilitas keuangan sebagai mekanisme mediasi yang menghubungkan sistem pengukuran kinerja dengan tata kelola keuangan daerah.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan penelitian mengenai Rekonstruksi Sistem Pengukuran Kinerja BLUD dalam Mendukung Tata Kelola Keuangan Daerah yang Akuntabel, dapat disimpulkan tekanan institusional berpengaruh positif dan signifikan terhadap sistem pengukuran kinerja BLUD. Semakin kuat tekanan regulatif, normatif, dan mimetik yang diterima BLUD, semakin baik sistem pengukuran kinerja yang diterapkan untuk memenuhi tuntutan akuntabilitas dan legitimasi organisasi. Sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Sistem pengukuran kinerja yang terstruktur mampu meningkatkan kualitas informasi kinerja, transparansi, dan pertanggungjawaban keuangan BLUD. Sistem pengukuran kinerja berpengaruh signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Namun demikian, pengaruh langsung yang ditemukan masih relatif lemah sehingga menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja belum sepenuhnya mampu menghasilkan tata kelola keuangan daerah secara optimal tanpa didukung faktor lainnya. Akuntabilitas keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Akuntabilitas keuangan terbukti menjadi faktor utama yang memperkuat transparansi, pengawasan, integritas, dan efektivitas pengelolaan keuangan daerah. Akuntabilitas keuangan mampu memediasi pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Temuan ini menunjukkan bahwa

sistem pengukuran kinerja akan lebih efektif meningkatkan tata kelola keuangan daerah apabila diikuti dengan penguatan akuntabilitas keuangan sebagai mekanisme penghubung.

Hasil penelitian ini diharapkan pemerintah daerah perlu memperkuat integrasi antara regulasi BLUD, sistem pengukuran kinerja, dan mekanisme akuntabilitas keuangan agar pengelolaan BLUD lebih transparan dan berorientasi pada hasil. BLUD, khususnya RSUD, perlu mengembangkan sistem pengukuran kinerja yang tidak hanya berfokus pada indikator pelayanan dan keuangan, tetapi juga mengukur capaian tata kelola (*governance outcome*). Peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan perlu dilakukan melalui penguatan sistem pelaporan, pengendalian internal, audit, dan transparansi informasi kepada pemangku kepentingan. Pemerintah daerah dapat menjadikan model rekonstruksi yang dihasilkan dalam penelitian ini sebagai dasar penyempurnaan kebijakan evaluasi kinerja BLUD yang lebih berorientasi pada tata kelola keuangan daerah yang akuntabel. Pada penelitian berikutnya dapat memperluas objek penelitian pada BLUD kabupaten/kota maupun sektor non-kesehatan untuk menguji konsistensi model yang dihasilkan. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan pendekatan longitudinal atau mixed methods untuk memperoleh gambaran yang lebih komprehensif mengenai pengaruh sistem pengukuran kinerja terhadap tata kelola keuangan daerah.

DAFTAR PUSTAKA

Bastian, I. (2021). *Akuntansi sektor publik di Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2017). Public sector accounting, accountability and

austerity: More than balancing the books? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(5), 964–985.

Christensen, T., & Lægreid, P. (2018). Accountability and performance management in public sector reforms. *Public Management Review*, 20(3), 1–18.
<https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1282000>.

Dewi, R., & Putri, A. (2021). The influence of accountability and transparency on regional financial governance. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 18(2), 145–162.

Ferry, L., & Eckersley, P. (2018). Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: Act three "accountability and audit arrangements". *Public Money & Management*, 38(3), 185–192.

Grossi, G., Reichard, C., & Ruggiero, P. (2019). Approaches to accountability and transparency in public sector organizations. *Public Management Review*, 21(1), 4–22.

Hood, C. (2015). Accountability and transparency: Siamese twins, matching parts, awkward couple? *West European Politics*, 38(1), 1–18.
<https://doi.org/10.1080/01402382.2014.983541>.

Ismail, T., & Widagdo, A. K. (2019). Performance measurement systems in public sector organizations: Evidence from Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 32(4), 1–16.
<https://doi.org/10.1108/IJPSM-05-2018-0107>

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2016). *The balanced scorecard: Translating strategy into action* (Updated ed.). Harvard Business School Press.

- Lapsley, I., & Knutsson, H. (2016). Modernizing the public sector: The role of institutional pressures in shaping management reforms. *Financial Accountability & Management*, 32(3), 231–248.
- Mardiasmo. (2022). *Akuntansi sektor publik*. Yogyakarta: Andi.
- Norhikmah. (2024). Implementasi Kebijakan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK-BLUD) (STUDI Pada Puskesmas Rawat Inap Cempaka Kota Banjarbaru). 6 (2), 70-78.
- Nugroho, R., Setyawan, H., & Wibowo, A. (2020). Balanced scorecard implementation in Indonesian public hospitals. *Jurnal Manajemen Pelayanan Kesehatan*, 23(1), 12–25.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 86 Tahun 2017 tentang Tata Cara Perencanaan, Pengendalian dan Evaluasi Pembangunan Daerah.
- Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 30 Tahun 2022 tentang Indikator Nasional Mutu Pelayanan Kesehatan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Pratama, R., & Wibowo, A. (2023). Financial accountability and performance management in regional public service agencies. *Journal of Public Sector Governance*, 5(1), 33–45.
- Putra, R., & Sari, D. P. (2020). Implementasi sistem pengukuran kinerja BLUD dalam meningkatkan akuntabilitas keuangan. *Jurnal Ilmu Administrasi Publik*, 10(2), 145–160.
- Rahman, A., & Prasetyo, E. (2023). Institutional pressures and management innovation in public sector organizations. *Public Organization Review*, 23(2), 345–362.
- Sari, D., & Halim, A. (2019). Evaluasi penerapan pola pengelolaan keuangan BLUD pada rumah sakit daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 456–472.
- Sari, D., & Nugroho, P. (2023). Public sector accountability and financial management reform in Indonesia. *Journal of Public Administration Studies*, 8(2), 71–84.
- Sofyani, H., & Akbar, R. (2018). Relationship of internal control system and organizational commitment with good governance: Indonesian public sector evidence. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(4), 466–482.
- Susanto, A., Rahman, M., & Pratama, D. (2022). Organizational performance and transparency in public sector institutions. *International Journal of Public Administration*, 45(8), 623–635.
- Widodo, T., Santoso, B., & Lestari, N. (2024). Performance measurement and governance outcome in local government institutions. *International Journal of Public Sector Management*, 37(1), 78–9