

AKUNTABILITAS DALAM RUANG KETERBATASAN: SENSEMAKING PENGELOLA KEUANGAN BLUD

Nur Avni Syamsuddin^{1*}, Ridwan², Rudy Usman³, Muhammad Din⁴.
Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Tadulako

*Email: afni.syamsudin11@gmail.com, ridwanuntad@yahoo.co.id, rudysusman77@gmail.com,
muhammaddin@untad.ac.id.

ABSTRACT

This study explores how accountability is interpreted and enacted by financial management actors in a regional public hospital operating under the Local Public Service Agency (BLUD) scheme. Using a qualitative interpretive case study, data were collected through semi-structured interviews with three financial management actors at RSUD Mokopido Tolitoli and analyzed using reflexive thematic analysis informed by sensemaking theory, with accountability and institutional perspectives as supporting lenses. The findings show that accountability is constructed through role-specific experiences. Program actors emphasize aligning service needs with fiscal capacity, treasurers focus on transaction verification and traceability, while finance and asset actors emphasize reporting, control, and demonstrable responsibility. Manual and Excel-based accounting create additional workload and uncertainty, prompting adaptive practices such as layered verification, data reconciliation, shared-drive monitoring, and audit anticipation. The study highlights that organizational constraints can become spaces for constructing workable accountability practices.

ABSTRAK

Penelitian ini mengeksplorasi bagaimana akuntabilitas dimaknai dan diwujudkan oleh para aktor pengelola keuangan pada rumah sakit daerah yang menerapkan skema Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Penelitian menggunakan pendekatan studi kasus kualitatif interpretif dengan data yang diperoleh melalui wawancara semi-terstruktur terhadap tiga aktor pengelola keuangan di RSUD Mokopido Tolitoli. Data dianalisis menggunakan reflexive thematic analysis yang berlandaskan teori sensemaking, dengan perspektif akuntabilitas dan kelembagaan sebagai lensa pendukung. Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas dibangun melalui pengalaman yang berbeda sesuai dengan peran masing-masing aktor. Fungsi program memaknai akuntabilitas sebagai kemampuan menyelaraskan kebutuhan pelayanan dengan kapasitas fiskal, bendahara menekankan verifikasi dan keterlacakan transaksi, sedangkan fungsi keuangan dan aset menekankan pelaporan, pengendalian, dan pembuktian tanggung jawab. Penggunaan pencatatan manual dan Excel menimbulkan beban kerja serta ketidakpastian, yang direspons melalui verifikasi berlapis, rekonsiliasi data, pemantauan bersama, dan antisipasi pemeriksaan. Temuan ini menunjukkan bahwa keterbatasan organisasi dapat menjadi ruang bagi aktor untuk membangun praktik akuntabilitas yang adaptif dan dapat dijalankan.

Keywords: Accountability; BLUD; Organizational Constraints; Public Sector Accounting; Sensemaking.

PENDAHULUAN

Akuntabilitas dalam organisasi sektor publik pada dasarnya tidak berhenti pada kewajiban menghasilkan laporan keuangan yang sesuai dengan ketentuan. Akuntabilitas juga mencerminkan kemampuan organisasi dalam menjelaskan bagaimana sumber daya publik direncanakan, digunakan, dikendalikan, dan dipertanggungjawabkan kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Dalam konteks Badan Layanan Umum Daerah (BLUD), persoalan tersebut menjadi lebih kompleks karena fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan harus berjalan beriringan dengan tuntutan kepatuhan, transparansi, pengendalian, dan pertanggungjawaban. Rumah sakit daerah yang berstatus BLUD memiliki ruang fleksibilitas dalam mengelola pendapatan dan belanja, pengadaan, kas, serta utang dan piutang. Namun, fleksibilitas tersebut tidak berarti mengurangi kewajiban organisasi untuk mempertanggungjawabkan penggunaan sumber daya publik. Sebaliknya, semakin besar ruang diskresi yang dimiliki organisasi, semakin penting kemampuan para aktor untuk menjelaskan dasar pengambilan keputusan serta menunjukkan bukti bahwa sumber daya tersebut digunakan untuk mendukung pelayanan. Akuntabilitas tidak lagi dapat dipahami semata-mata sebagai tuntutan normatif, tetapi juga sebagai sesuatu yang dibentuk dan dijalankan melalui praktik organisasi sehari-hari (McLeod & Harun, 2014; van Helden & Uddin, 2016).

Kondisi tersebut tercermin dalam praktik pengelolaan keuangan di RSUD Mokopido Tolitoli yang mencakup proses perencanaan, penganggaran, penatausahaan, pelaporan, hingga pengawasan. Meskipun tahapan tersebut telah memiliki mekanisme yang ditetapkan, pelaksanaannya masih menghadapi berbagai keterbatasan. Pada fungsi program, keterbatasan terlihat pada ketersediaan data dan informasi, kapasitas sumber daya manusia perencana, waktu penyusunan, serta kemampuan fiskal daerah dan ketidakpastian pendapatan BLUD. Sementara itu, pada fungsi keuangan, proses pencatatan dan pelaporan masih banyak dilakukan secara manual dengan memanfaatkan Excel. Pada tingkat bendahara, verifikasi transaksi juga dilakukan secara cermat dan berulang untuk memastikan bahwa setiap transaksi memiliki dasar yang jelas serta didukung oleh bukti yang memadai. Persoalan akuntabilitas tidak hanya berkaitan dengan ada atau tidaknya prosedur formal dalam organisasi. Dalam situasi ketika kebutuhan pelayanan harus disesuaikan dengan keterbatasan fiskal, pendapatan belum sepenuhnya dapat diprediksi, dan sistem informasi belum terintegrasi, para aktor perlu membangun pemahaman mengenai tindakan seperti apa yang dapat dipertanggungjawabkan. Mereka tidak hanya dituntut untuk menjalankan prosedur, tetapi juga harus menentukan prioritas, mempertimbangkan kelayakan transaksi, serta memastikan bahwa informasi yang dihasilkan memiliki dasar yang dapat dipertanggungjawabkan. Dengan demikian, akuntabilitas menjadi suatu proses yang dibentuk melalui pemaknaan dan pertimbangan aktor dalam menghadapi kondisi organisasi, bukan sekadar hasil dari penerapan aturan dan prosedur formal.

Perkembangan penelitian akuntansi sektor publik menunjukkan bahwa akuntabilitas semakin dipahami sebagai fenomena yang bersifat plural dan kontekstual serta terbentuk melalui interaksi antara aturan, organisasi, dan aktor. Rana & Hoque (2020) melalui studi kualitatif pada pelayanan publik di Australia, menunjukkan bahwa mekanisme akuntansi dan pelaporan cenderung memperkuat akuntabilitas instrumental yang berbasis pada kepatuhan, sementara tuntutan akuntabilitas relasional muncul dari kebutuhan untuk menghubungkan organisasi dengan kepentingan publik. Temuan tersebut relevan dengan konteks BLUD karena menunjukkan bahwa keberadaan anggaran, laporan, dan prosedur belum dengan sendirinya menjelaskan bagaimana akuntabilitas dijalankan dalam praktik. Agostino et al. (2022) memperluas pembahasan tersebut melalui telaah sistematis terhadap 232 artikel mengenai digitalisasi, akuntansi, dan akuntabilitas pelayanan publik. Mereka menunjukkan bahwa produksi dan penggunaan data digital telah mengubah bentuk akuntabilitas, tetapi pada saat yang sama memunculkan persoalan baru berkaitan dengan kualitas data, peran penerjemah informasi, batas tanggung jawab, serta pihak yang bertanggung jawab dalam menerjemahkan data menjadi informasi yang bermakna. Persoalan tersebut relevan dengan kondisi RSUD Mokopido karena proses pengelolaan

keuangan masih banyak dilakukan secara manual dan menggunakan Excel. Situasi ini menempatkan aktor pada posisi yang tidak hanya mencatat dan menyajikan informasi, tetapi juga melakukan pemeriksaan dan interpretasi secara langsung.

Temuan Carlsson-Wall et al. (2022) menunjukkan bahwa penerapan sistem ERP berbasis *cloud* dapat mengurangi pekerjaan manual, meningkatkan transparansi, dan membantu akuntan sektor publik memanfaatkan keahliannya. Namun, Chua et al. (2022) menunjukkan bahwa digitalisasi tidak secara otomatis menghasilkan pemahaman yang seragam di antara para aktor. Informasi yang dihasilkan melalui sistem digital tetap dapat berhadapan dengan pemahaman lokal dan pengalaman praktis yang telah terbentuk sebelumnya. Dengan demikian, teknologi tidak semata-mata dapat dipandang sebagai instrumen tekni. Penelitian terdahulu mengenai akuntabilitas sektor publik umumnya memberikan perhatian pada peran regulasi, sistem pengendalian internal, kualitas sumber daya manusia, teknologi informasi, dan mekanisme audit. Perspektif tersebut memberikan pemahaman penting mengenai struktur dan mekanisme yang menopang akuntabilitas. Namun, pendekatan tersebut cenderung menempatkan akuntabilitas sebagai seperangkat mekanisme yang perlu dipenuhi. Penelitian ini mengambil posisi yang berbeda dengan menempatkan pengalaman para aktor sebagai pintu masuk untuk memahami bagaimana tuntutan akuntabilitas ditafsirkan dan diterjemahkan ke dalam tindakan sehari-hari.

Untuk memahami proses tersebut, penelitian ini menggunakan *Sensemaking Theory* dari Weick sebagai lensa utama. Perspektif *sensemaking* membantu menjelaskan bagaimana individu maupun kelompok membangun pemahaman terhadap situasi yang ambigu melalui pengalaman, interaksi, identitas, serta berbagai tanda atau informasi yang dianggap relevan. Dalam penelitian ini, keterbatasan anggaran, pengalaman audit, tuntutan pelayanan, dokumen transaksi, dan kondisi sistem informasi dipahami sebagai *cues* yang dapat memengaruhi cara aktor memahami dan memaknai akuntabilitas. Dengan demikian, perhatian penelitian diarahkan bukan hanya pada apa yang dilakukan aktor, tetapi juga pada bagaimana mereka sampai pada pemahaman tertentu mengenai tindakan yang dianggap akuntabel.

TINJAUAN PUSTAKA

Sensemaking Theory

Weick (1995) memandang *sensemaking* sebagai proses ketika aktor berusaha membuat pengalaman organisasional menjadi dapat dipahami dan dapat ditindaklanjuti. *Sensemaking* bukan sekadar proses berpikir individual, tetapi proses sosial yang terbentuk melalui interaksi, pengalaman sebelumnya, identitas, dan lingkungan organisasi. Weick et al. (2005) menekankan bahwa *sensemaking* menjadi penting ketika individu menghadapi situasi yang tidak sepenuhnya jelas dan membutuhkan suatu interpretasi yang cukup masuk akal untuk menentukan tindakan. Dalam pengembangan literatur berikutnya, *sensemaking* dipahami sebagai proses yang bersifat *ongoing*, *retrospektif*, sosial, dan berorientasi pada identitas. Maitlis & Christianson (2014) menunjukkan bahwa *sensemaking* dapat dipicu oleh perubahan, gangguan, kejadian mengejutkan, atau ambiguitas yang membuat kerangka pemahaman sebelumnya tidak lagi cukup. Brown et al. (2015) juga menekankan pentingnya narasi dan konstruksi makna dalam menjelaskan bagaimana aktor memahami pengalaman organisasional.

Sensemaking Theory dalam penelitian ini digunakan untuk menjawab bagaimana aktor memahami akuntabilitas ketika tuntutan formal bertemu dengan kondisi yang terbatas. Konsep *extracted cues* digunakan untuk membaca bagaimana dokumen, audit, anggaran, pelayanan, dan sistem informasi menjadi tanda yang dipilih aktor untuk menilai situasi. Konsep *identity construction* digunakan untuk memahami mengapa aktor pada posisi program, keuangan, dan bendahara memberi penekanan yang berbeda terhadap akuntabilitas. Sementara sifat *ongoing* digunakan untuk memahami bagaimana pengalaman pemeriksaan dan pekerjaan sebelumnya membentuk tindakan berikutnya.

Akuntabilitas dalam Organisasi Sektor Publik

Akuntabilitas dipahami sebagai hubungan ketika aktor memiliki kewajiban untuk memberikan penjelasan dan dapat dimintai pertanggungjawaban oleh pihak lain. Koppell (2005) menunjukkan bahwa organisasi dapat menghadapi beberapa dimensi akuntabilitas sekaligus, sedangkan Sinclair (1995) menunjukkan bahwa akuntabilitas dapat berubah menurut konteks dan dapat dimaknai secara personal, profesional, manajerial, publik, maupun politik. Perspektif ini membantu penelitian membaca bahwa laporan, verifikasi, rekonsiliasi, dan audit bukan sekadar dokumen administratif, tetapi mekanisme yang memungkinkan aktor memberikan account kepada berbagai pihak.

Akuntabilitas sektor publik berkaitan dengan hubungan antara pihak yang diberi kewenangan mengelola sumber daya dan pihak yang memiliki hak untuk meminta penjelasan serta pertanggungjawaban. Dalam praktik organisasi publik, akuntabilitas memiliki lebih dari satu dimensi karena aktor dapat berhadapan dengan atasan, regulator, auditor, pemerintah daerah, dan publik (Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 7 Tahun 2024 Perubahan Atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 19 Tahun 2016 Tentang Pedoman Pengelolaan Barang Milik Daerah, 2024; Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, 2010). Koppell (2005) menunjukkan bahwa akuntabilitas dapat mengandung dimensi yang berbeda seperti *transparency*, *liability*, *controllability*, *responsibility*, dan *responsiveness*. Dalam konteks BLUD, akuntabilitas tidak dapat dipisahkan dari pelaporan dan pengendalian keuangan. Namun, perspektif interpretif memungkinkan penelitian ini melihat bahwa bentuk-bentuk formal tersebut hanya menjadi dasar. Makna akuntabilitas muncul ketika aktor menerjemahkan tuntutan formal ke dalam keputusan dan tindakan konkret. Karena itu, dokumen, verifikasi, rekonsiliasi, pemeriksaan, dan audit diperlakukan sebagai praktik yang menghidupkan akuntabilitas (Johnstone et al., 2023; Parker & Favotto, 2026).

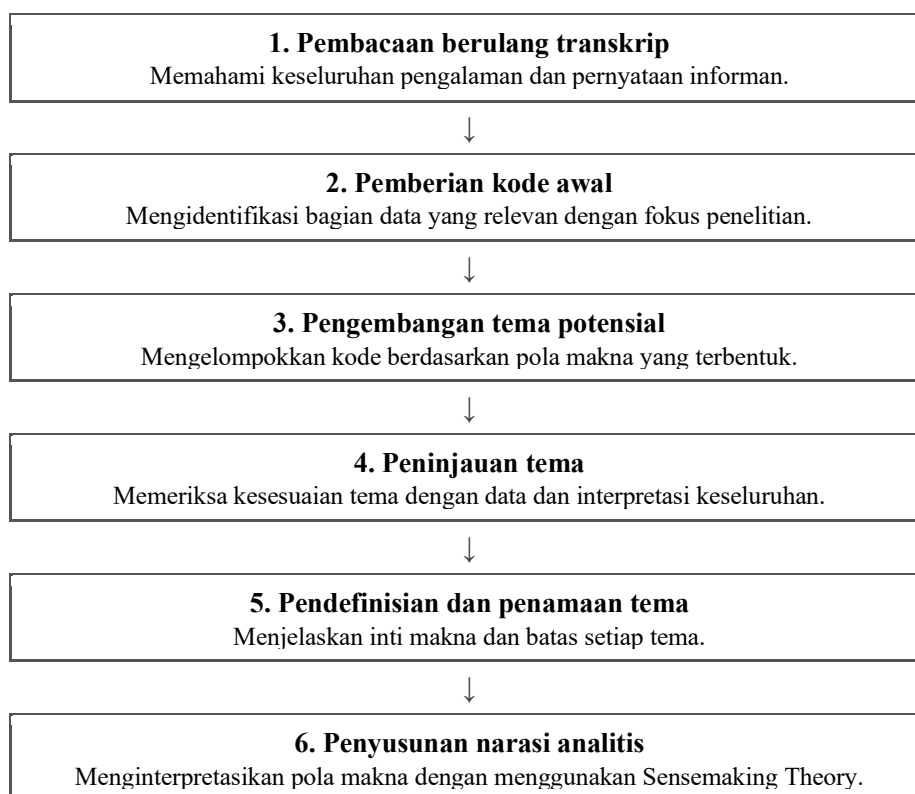
Perspektif Institusional

Institutional Theory membantu menjelaskan bahwa tindakan organisasi dipengaruhi oleh regulasi, norma profesional, tekanan audit, serta ekspektasi dari lingkungan kelembagaan. Di dalam organisasi sektor publik, praktik keuangan tidak berdiri sendiri, tetapi dibentuk oleh aturan pemerintah daerah, standar akuntansi pemerintahan, prosedur internal, serta mekanisme pemeriksaan. Lingkungan institusional RSUD dibentuk oleh regulasi BLUD, SAP, pemerintah daerah, BPKAD, SPI, Inspektorat, KAP, dan BPK. Rana & Hoque (2020) menunjukkan bahwa berbagai institusi dapat membawa logika akuntabilitas yang berbeda. Dalam penelitian ini, tuntutan institusional tidak dianggap secara otomatis diterima aktor. Sebaliknya, tuntutan tersebut diterjemahkan melalui *sensemaking*. Dengan demikian, *Institutional Theory* menjelaskan sumber tekanan, *Accountability Theory* menjelaskan hubungan pertanggungjawaban, dan *Sensemaking Theory* menjelaskan bagaimana aktor membuat tuntutan tersebut masuk akal dalam praktik.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan paradigma interpretif dan desain studi kasus. Pendekatan tersebut dipilih karena tujuan penelitian bukan mengukur tingkat akuntabilitas secara kuantitatif, melainkan memahami bagaimana akuntabilitas dimaknai dan diwujudkan oleh aktor dalam konteks organisasi tertentu. Kasus penelitian adalah pengelolaan keuangan BLUD pada RSUD Mokopido Tolitoli. Informan dipilih berdasarkan keterlibatan langsung dalam proses pengelolaan keuangan BLUD. Data utama berasal dari wawancara semi-terstruktur dengan tiga informan, yaitu Kepala Sub Bagian Program, Kepala Sub Bagian Keuangan dan Aset, serta Bendahara Pengeluaran BLUD. Pemilihan ketiga posisi tersebut memungkinkan penelitian menangkap proses akuntabilitas dari sisi perencanaan, pengendalian/pelaporan, dan pelaksanaan transaksi.

Data dianalisis menggunakan *Reflexive Thematic Analysis* yang dikembangkan (Braun & Clarke, 2006, 2021). Analisis dilakukan melalui pembacaan berulang terhadap transkrip, pemberian kode awal, pengelompokan kode menjadi tema potensial, peninjauan tema, penamaan tema, dan penyusunan narasi analitis. Dalam tahap interpretasi, *Sensemaking Theory* digunakan untuk membaca bagaimana informan memilih *cues*, menghubungkan pengalaman dengan tindakan, serta membangun makna akuntabilitas dalam konteks pekerjaan mereka. Keabsahan interpretasi dijaga melalui perbandingan antarinforman dan pemeriksaan konsistensi antara pernyataan mengenai perencanaan, penatausahaan, pelaporan, pengawasan, dan sistem informasi. Penelitian tidak memperlakukan satu pernyataan informan sebagai representasi seluruh organisasi. Sebaliknya, pernyataan dibaca sebagai pengalaman dan perspektif aktor yang kemudian dibandingkan untuk menemukan pola dan perbedaan makna.



Gambar 1. Tahapan Analisis Data

Sumber: Diolah penulis berdasarkan Braun dan Clarke (2006, 2021).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Hasil analisis menunjukkan bahwa akuntabilitas di RSUD Mokopido Tolitoli tidak dipahami sebagai konsep yang tunggal dan seragam. Makna akuntabilitas dibentuk melalui pengalaman pekerjaan masing-masing aktor, posisi mereka dalam organisasi, serta interaksi dengan tuntutan pelayanan, perencanaan, penganggaran, penatausahaan, pelaporan, dan pengawasan. Dalam kondisi tersebut, para aktor tidak hanya menjalankan prosedur yang telah ditetapkan, tetapi juga terus menafsirkan situasi yang dihadapi untuk menentukan tindakan yang dianggap paling tepat dan dapat dipertanggungjawabkan. Dari keseluruhan hasil wawancara, ditemukan empat tema utama, yaitu:

1. akuntabilitas sebagai upaya menyelaraskan kebutuhan dan kemampuan;
2. akuntabilitas sebagai keterlacakan transaksi;
3. akuntabilitas dalam bayang-bayang pemeriksaan; dan
4. keterbatasan sistem sebagai ruang adaptasi.

Keempat tema tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas terbentuk melalui hubungan antara struktur formal organisasi dan proses interpretasi yang dilakukan aktor dalam menghadapi kondisi nyata.

Akuntabilitas sebagai Upaya Menyelaraskan Kebutuhan dan Kemampuan

Pada fungsi program, akuntabilitas dipahami sejak tahap perencanaan dan penganggaran. Proses formal dimulai dari Renstra yang diturunkan ke Renja dan RKA, kemudian setelah APBD ditetapkan dilanjutkan dengan penyusunan RBA dan DPA. Evaluasi pelaksanaan anggaran selanjutnya mengacu pada LRA. Rangkaian tersebut menunjukkan bahwa secara formal akuntabilitas telah melekat dalam siklus perencanaan dan penganggaran organisasi.

“Kebetulan sekarang ini kita masuk ke tahapan penyusunan Renstra atau Rencana Strategis RSUD Mokopido. Renstra ini disusun setiap 5 tahun sekali, biasanya renstra ini turunan dari dokumen RPJMD ... Setelah ditetapkan APBD, kita diperangkat daerah menyusun lagi yang namanya RBA BLUD dan DPA begitu.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Namun, keberadaan struktur formal tersebut tidak berarti bahwa seluruh kebutuhan rumah sakit dapat diterjemahkan secara langsung ke dalam anggaran. Informan menyadari adanya jarak antara kondisi ideal dengan praktik yang berlangsung. Kegiatan idealnya harus sejalan dengan visi dan misi rumah sakit, tetapi dalam praktik terdapat kegiatan tertentu yang tidak secara langsung berhubungan dengan visi dan misi, meskipun tetap dipahami memiliki keterkaitan dengan tujuan organisasi.

“Idealnya itu kan yah harus sejalan dengan visi misi rumah sakit. Tapi realitanya sekarang yang saya tau lebih besar yg sejalan lah. Walaupun ada beberapa kegiatan yang memang aga melenceng sedikit lah dari visi misi. Tapi tetap ada keterkaitan lah dan semuanya itu sifatnya masi mendukung visi misi walaupun tidak kena langsung.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Pernyataan tersebut menunjukkan adanya proses interpretasi ketika aktor berhadapan dengan ketidaksempurnaan hubungan antara aturan, dokumen perencanaan, dan realitas organisasi. Informan tidak memaknai ketidaksesuaian tersebut sebagai kegagalan keseluruhan sistem, tetapi membangun penjelasan bahwa kegiatan yang tidak secara langsung berkaitan dengan visi dan misi masih dapat dipandang sebagai kegiatan yang mendukung tujuan organisasi. Dengan demikian, akuntabilitas tidak semata-mata dipahami sebagai kepatuhan literal terhadap dokumen, tetapi juga sebagai kemampuan memberikan alasan yang dapat diterima atas keputusan yang diambil. Pada tahap penentuan prioritas, pelayanan menjadi salah satu *cue* penting yang digunakan aktor untuk menentukan kebutuhan yang harus didahulukan. Kebutuhan alat kesehatan, sarana, prasarana, dan gedung penunjang ditempatkan dalam hubungan langsung dengan keberlangsungan pelayanan rumah sakit.

“Namun pada prinsipnya kita tetap mengutamakan pelayanan. Kalau di rumah sakit itukan sifatnya pelayanan. Untuk menunjang pelayanan ada beberapa hal yang harus disiapkan, seperti tadi saya bilang alat-alat kesehatan, masuk gedung-gedung penunjang, gedung-gedung perawatan apa semua.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Pemaknaan tersebut menjadi semakin kompleks ketika kebutuhan pelayanan harus dipertemukan dengan keterbatasan sumber daya. Informan menyebutkan keterbatasan data dan informasi, kapasitas SDM perencana, waktu penyusunan perencanaan, kemampuan APBD, serta ketidakpastian pendapatan BLUD. Kondisi tersebut membuat kebutuhan yang diajukan tidak seluruhnya dapat direalisasikan.

“Usulan kebutuhan rumah sakit seringkali lebih besar daripada kemampuan APBD, sehingga banyak kegiatan harus dipangkas. Kedua, kadang pendapatan BLUD itu belum pasti ... Jadi kendala yang terbesar itu ada di sinkronisasi kebutuhan dengan keterbatasan fiskal.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Dalam perspektif *sensemaking*, situasi tersebut merupakan kondisi yang menuntut aktor untuk menafsirkan apa yang harus dilakukan ketika sumber daya yang tersedia tidak mampu memenuhi seluruh kebutuhan. Aktor kemudian menggunakan pelayanan, kemampuan fiskal, pendapatan BLUD, dan arah organisasi sebagai *cues* untuk menentukan prioritas. Akuntabilitas pada fungsi program dengan demikian dimaknai sebagai kemampuan untuk menyelaraskan kebutuhan pelayanan dengan kemampuan organisasi sekaligus memberikan alasan atas prioritas yang dipilih.

Pemaknaan tersebut juga terlihat pada cara informan memahami anggaran berbasis kinerja. Kinerja tidak hanya dikaitkan dengan terlaksananya suatu kegiatan, tetapi juga dengan hubungan antara pengeluaran, pelayanan, dan kemampuan menghasilkan pendapatan.

“Iya rumah sakit sudah menetapkan anggaran berbasis kinerja, artinya kita mengeluarkan uang atau mengadakan suatu kegiatan harus tetap berbarengan dengan pendapatan yang kita terima. Misalnya kita beli obat untuk pasien, itu kan tetap ada pendapatannya.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Selain itu, fleksibilitas BLUD dipahami sebagai ruang untuk menyesuaikan anggaran terhadap kebutuhan yang berubah, bukan sebagai kebebasan tanpa batas.

“Pada saat rumah sakit menerima pendapatan BLUD di atas target pendapatan BLUD, maka bisa langsung dapat digunakan tanpa harus merevisi DPA terlebih dahulu. Juga RBA dalam 1 tahun bisa pergeseran atau perubahan anggaran. Menyesuaikan dengan kebutuhan tiap-tiap belanja.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Temuan tersebut memperlihatkan bahwa proses *sensemaking* berlangsung secara terus-menerus. Prioritas tidak ditentukan hanya pada saat dokumen perencanaan disusun, tetapi terus diperbarui melalui briefing harian dan rapat monitoring serta evaluasi.

“Iyaa ada, tiap hari itu kita semua pejabat manajemen di briefing sama direktur. Jadi evaluasi dan monitoringnya langsung dilakukan sendiri oleh direktur RSUD Mokopido. Biasa tiap bulan juga diadakan rapat monitoring dan evaluasi untuk membahas masalah penganggaran ini.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Dengan demikian, pada fungsi program, akuntabilitas muncul sebagai proses yang dinamis. Aktor tidak hanya mempertanggungjawabkan keputusan yang telah dibuat, tetapi juga terus menilai kembali apakah keputusan tersebut masih sesuai dengan kondisi organisasi.

“Bukan Sekadar Membayar”: Akuntabilitas sebagai Keterlacakan Transaksi

Jika pada fungsi program akuntabilitas terutama dimaknai sebagai kemampuan menyelaraskan kebutuhan dengan kemampuan organisasi, pada fungsi bendahara maknanya menjadi lebih operasional.

Akuntabilitas diterjemahkan melalui proses verifikasi, pencocokan, koreksi, pencatatan, dan dokumentasi transaksi. Rangkaian penatausahaan dimulai dari pengajuan tagihan oleh PPTK, dilanjutkan dengan verifikasi, perbaikan apabila terdapat ketidaksesuaian, penyusunan dokumen pembayaran, otorisasi, hingga pencairan melalui bank. Dengan demikian, pembayaran bukan merupakan tindakan tunggal, melainkan bagian dari rantai kontrol.

“Karna kan kita disini tugasnya itu bukan hanya sekedar bayar yah. Tapi semua harus di cek satu persatu.”

Bendahara Pengeluaran BLUD, wawancara, 10 September 2026.

Pernyataan *“bukan hanya sekedar bayar”* menunjukkan bagaimana konsep akuntabilitas diterjemahkan dalam pekerjaan sehari-hari. Transaksi baru dianggap layak diproses ketika dokumen dan informasi pendukung telah diperiksa. Dengan demikian, akuntabilitas diwujudkan dalam bentuk keterlacakan transaksi, yaitu kemampuan untuk menelusuri dasar, bukti, proses, dan hasil dari suatu pengeluaran (Sinervo et al., 2024).

“Kalau kaya obat itu kita harus input satu persatu mulai dari nama obatnya, kuantitasnya yang ada dalam faktur, baru di cek pajaknya sama kah dengan faktur yang perusahaan terbitnya di CoreTax. Itu semua butuh waktu untuk proses setiap pencairan belanja yang masuk ke keuangan.”

Bendahara Pengeluaran BLUD, wawancara, 10 September 2026.

Dalam kerangka *sensemaking*, nama obat, kuantitas, faktur, dan pajak menjadi *cues* yang digunakan bendahara untuk menentukan apakah transaksi dapat dilanjutkan. Artinya, makna akuntabilitas dibentuk melalui pekerjaan mikro yang berulang. Apa yang secara konseptual disebut sebagai pertanggungjawaban diwujudkan dalam tindakan konkret berupa memeriksa, mencocokkan, mengembalikan, memperbaiki, dan mendokumentasikan (Brown et al., 2015; Maitlis & Christianson, 2014; Weick et al., 2005).

Rantai verifikasi tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas didistribusikan melalui beberapa titik pemeriksaan. Tagihan tidak langsung menjadi pembayaran, tetapi harus melewati proses verifikasi dan otorisasi. Ketika dokumen tidak sesuai, transaksi dikembalikan kepada PPTK untuk diperbaiki.

“Verifikator memverifikasi kalau misalnya sudah sesuai bisa diteruskan dikembalikan ke bendahara, tapi kalau misalnya tidak sesuai dikembalikan ke PPTK untuk diperbaiki.”

Bendahara Pengeluaran BLUD, wawancara, 10 September 2026.

Akuntabilitas juga berlanjut setelah transaksi dilakukan melalui pelaporan rutin. Bendahara menghasilkan BKU, LRA, buku pembantu pajak, buku pembantu panjar, buku pembantu utang, dan SP3B yang digunakan untuk melaporkan realisasi belanja melalui SIPD.

“Kalau laporan tiap bulan itu ada BKU, LRA, Buku pembantu pajak, buku pembantu panjar, buku pembantu utang, ada juga SP3B sebagai dokumen yang saya unggah di SIPD untuk melaporkan realisasi belanja ke daerah.”

Bendahara Pengeluaran BLUD, wawancara, 10 September 2026.

Temuan tersebut memperlihatkan bahwa akuntabilitas bukan hanya terjadi pada titik pembayaran, tetapi dibangun sepanjang siklus transaksi sampai pelaporan. Jejak dokumen menjadi penghubung antara tindakan operasional dan pertanggungjawaban organisasi.

Akuntabilitas dalam Bayang-Bayang Pemeriksaan

Pada fungsi keuangan dan aset, akuntabilitas semakin kuat dikaitkan dengan kebutuhan untuk menyediakan bukti yang dapat diuji. Laporan keuangan tidak hanya dipandang sebagai produk administratif, tetapi sebagai bentuk pembuktian pertanggungjawaban organisasi kepada pihak yang memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan. Informan menjelaskan bahwa RSUD sebagai BLUD menyusun tujuh laporan keuangan dan pencatatannya masih dilakukan menggunakan Excel sebelum laporan tersebut diaudit oleh KAP.

“Kalau untuk pelaporan rumah sakit itu masi secara manual, di rumah sakit karena kita BLUD jadi menyusun 7 laporan keuangan, nah itu pencatatannya masi by excel semua. Nah laporan keuangan itu lah yang nanti di audit oleh KAP, nah kalau sudah keluar hasil auditnya baru diserahkan kembali ke rumah sakit sebagai bukti pertanggungjawaban rumah sakit kalau rumah sakit sudah bertanggung jawab terhadap pengelolaan keuangan BLUD.”

Kepala Sub Bagian Keuangan & Aset, wawancara, 10 September 2026.

Hubungan antara laporan, audit, dan pertanggungjawaban menunjukkan kuatnya pengaruh lingkungan kelembagaan terhadap pemaknaan akuntabilitas. Laporan menjadi artefak organisasi yang akan dibaca, diuji, dan dikonfirmasi oleh pihak eksternal. Karena itu, pengalaman menghadapi pemeriksaan menjadi bagian dari lingkungan yang membentuk tindakan aktor. Tuntutan tersebut tidak hanya berasal dari satu forum pertanggungjawaban. Data keuangan digunakan oleh organisasi, pemerintah daerah, SPI, Inspektorat, KAP, dan BPK (Abdullah et al., 2026; Koppell, 2005; Parker & Favotto, 2026; Rana & Hoque, 2020).

“Pokoknya tiap bulan itu bagian keuangan daerah bagian belanja selalu minta data LRA dan BKU pengeluaran untuk mereka input. Nanti kaya saya bilang tadi per semester diadakan rekon lagi. Terus kan rumah sakit ini juga diperiksa kan baik itu dari SPI rumah sakit, terus inspektorat daerah, semua itu kan mereka minta data keuangan rumah sakit. KAP juga setiap tahun ada untuk mengaudit rumah sakit, dan BPK juga selalu datang memeriksa rumah sakit.”

Kepala Sub Bagian Keuangan & Aset, wawancara, 10 September 2026.

Kondisi tersebut menunjukkan adanya *multiple accountabilities*, yaitu keadaan ketika satu praktik pengelolaan keuangan harus dapat dijelaskan kepada lebih dari satu pihak dengan kepentingan dan kebutuhan informasi yang berbeda. Aktor tidak hanya mempertimbangkan bagaimana suatu transaksi dapat dilaksanakan, tetapi juga bagaimana transaksi tersebut dapat dijelaskan dan dibuktikan ketika diperiksa (Koppell, 2005; Parker & Favotto, 2026; Rana & Hoque, 2020).

Praktik pengawasan internal memperkuat kondisi tersebut.

“Pengawasan dan evaluasi yah setiap bulan kita melakukan control dan evaluasi terhadap pelaksanaan kegiatan dari bendahara-bendahara, control melakukan pengujian-pengujian, melakukan penyampelan-penyampelan sampel, dan kemudian pemeriksaan dokumen kembali terhadap dokumen yang dicairkan oleh bendahara, setiap bulan sekali.”

Kepala Sub Bagian Keuangan & Aset, wawancara, 10 September 2026.

Dalam perspektif *sensemaking*, pengalaman bahwa transaksi akan diperiksa pada tahap berikutnya membentuk tindakan aktor sejak awal. Aktor menyiapkan dokumen, melakukan verifikasi, mencocokkan data, dan memastikan kelengkapan bukti karena mereka telah memiliki pemahaman mengenai konsekuensi yang mungkin muncul pada tahap pemeriksaan. Namun demikian, akuntabilitas

eksternal tersebut belum sepenuhnya identik dengan keterbukaan informasi publik yang proaktif. Informan menyatakan bahwa informasi keuangan dapat diberikan kepada pihak yang membutuhkan dengan tujuan yang jelas, tetapi informasi pengelolaan keuangan belum diperbarui pada website rumah sakit. Temuan ini menunjukkan adanya perbedaan antara *accountability* kepada forum pemeriksaan dan aksesibilitas informasi bagi publik. Dengan demikian, keberadaan mekanisme audit dan pengawasan tidak dengan sendirinya menunjukkan bahwa seluruh dimensi akuntabilitas telah diwujudkan dalam bentuk keterbukaan publik (Abdullah et al., 2026; Maitlis & Christianson, 2014).

Bertahan dalam Sistem Manual: Keterbatasan sebagai Ruang Adaptasi

Keterbatasan sistem informasi menjadi salah satu kondisi yang kuat memengaruhi praktik akuntabilitas di RSUD Mokopido. Pencatatan dan pelaporan masih banyak dilakukan secara manual dengan menggunakan Excel. Kondisi tersebut meningkatkan kebutuhan terhadap ketelitian, waktu, dan tenaga.

“Hambatan-hambatannya pertama itu karena masi dilakukan secara manual, jadi semuanya butuh ketelitian, butuh waktu yang lama dan butuh tenaga ekstra untuk bisa melakukan transaksi itu dalam satu hari itu. Jadi hambatannya itu karena semua pencatatan di rumah sakit ini masi dilakukan secara manual, by excel belum menggunakan aplikasi atau sistem khusus.”

Kepala Sub Bagian Keuangan & Aset, wawancara, 10 September 2026.

Namun, keterbatasan sistem tidak menyebabkan akuntabilitas berhenti. Sebaliknya, aktor mengembangkan praktik adaptif untuk mempertahankan kontrol terhadap pekerjaan. Salah satunya adalah penggunaan *shared drive* sebagai tempat penyimpanan dan pemantauan dokumen.

“Di keuangan ini sendiri, kami itu punya drive khusus untuk penyimpanan segala berkas dan dokumen yang berkaitan dengan urusan pekerjaan dikeuangan. Nah di drive itu masing-masing orang itu staf keuangan yah punya folder tersendiri, jadi setiap bagian dari pekerjaan mereka yang sudah fix mereka upload, nah dari situlah saya bisa memantau progress pekerjaan mereka, saya juga bisa mencocokkan data-data mereka satu sama lain.”

Kepala Sub Bagian Keuangan & Aset, wawancara, 10 September 2026.

Shared drive dalam konteks tersebut tidak hanya berfungsi sebagai tempat penyimpanan dokumen. Ia menjadi mekanisme kontrol lokal yang meningkatkan visibilitas pekerjaan, memungkinkan pencocokan data, dan membantu pimpinan memantau perkembangan pekerjaan. Dalam perspektif sensemaking, praktik tersebut menunjukkan bahwa aktor tidak hanya menyesuaikan diri terhadap kondisi organisasi, tetapi juga melakukan enactment dengan membangun lingkungan kerja yang membantu mereka membuat situasi lebih dapat dipahami dan dikendalikan (Carlsson-Wall et al., 2022; Chua et al., 2022; Weick et al., 2005).

Harapan terhadap penerapan sistem E-BLUD juga memperlihatkan bahwa aktor memandang teknologi sebagai bagian dari upaya memperkuat keterhubungan antara penatausahaan dan pelaporan.

“Saran saya yah itu semoga kedepannya sistem E-BLUD di Mokopido ini bisa diterapkan atau terpakailah. Karena itu proses dari penatausahaan sampai ke pelaporan bisa tersusun, terstruktur dengan baik karena sudah jelas kan alurnya.”

Kepala Sub Bagian Keuangan & Aset, wawancara, 10 September 2026.

Dengan demikian, digitalisasi tidak dipahami semata-mata sebagai sarana mempercepat pekerjaan. Bagi aktor, sistem informasi diharapkan dapat mengurangi pengulangan pekerjaan,

memperkuat kontrol, dan mengintegrasikan jejak transaksi sampai dengan pelaporan (Agostino et al., 2022; Carlsson-Wall et al., 2022).

Pada fungsi program, bentuk adaptasi yang dibayangkan berbeda. Aktor mengidentifikasi penguatan basis data, pengembangan SIM-RS, dan peningkatan kapasitas SDM sebagai strategi untuk memperbaiki kualitas perencanaan.

“Itu yang saya bingung, saya kan cuman ikut arus sekarang ini, kalau saya memang disuruh harus bikin strategi yah penguatan basis data mungkin, kembangkan system informasi manajemen rumah sakit, paling tidak meningkatkan yang sudah ada dan mengembangkan SIM-RS. Meningkatkan kapasitas SDM Perencana, mungkin ikut pelatihan-pelatihan penyusunan dokumen perencanaan.”

Kepala Sub Bagian Program, wawancara, 10 September 2026.

Sementara itu, pada fungsi keuangan, kebutuhan adaptasi diarahkan pada aplikasi pengelolaan keuangan dan aplikasi verifikasi tagihan.

“Pertama itu penggunaan aplikasi dimana itu dari pengelolaan keuangannya dan aplikasi pada verifikasi tagihannya karena tagihan yang berasal dari PPTK itu kan sudah diolah PPTK kemudian masuk ke keuangan itu kayanya berulang. Jadi kita butuh aplikasi atau sistem untuk yang bisa membantu kita untuk lebih mempermudah, mengontrol atau melihat kembali inputan-inputan atau permintaan-permintaan dari PPTK.”

Kepala Sub Bagian Keuangan & Aset, wawancara, 10 September 2026.

Temuan tersebut memperlihatkan bahwa keterbatasan tidak hanya dipahami sebagai hambatan, tetapi juga sebagai kondisi yang mendorong aktor mencari cara untuk mempertahankan kualitas pertanggungjawaban. Adaptasi tersebut dapat bersifat teknologi, organisasional, maupun peningkatan kapasitas manusia (Agostino et al., 2022; Johnstone et al., 2023; Sinervo et al., 2024).

Pembahasan

Akuntabilitas sebagai Proses Sensemaking

Temuan penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas di RSUD Mokopido lebih tepat dipahami sebagai proses interpretasi daripada sekadar penerapan aturan. Aktor menghadapi situasi yang tidak selalu sepenuhnya jelas: kebutuhan pelayanan lebih besar daripada kemampuan fiskal, pendapatan BLUD belum pasti, sistem informasi belum terintegrasi, dan transaksi harus memenuhi tuntutan berbagai forum pemeriksaan.

Dalam situasi tersebut, aktor menggunakan *cues* yang berbeda sesuai dengan posisi mereka. Kasubag Program menggunakan kebutuhan pelayanan, kemampuan anggaran, dan arah organisasi sebagai dasar penentuan prioritas. Bendahara menggunakan faktur, pajak, kuantitas, dan kelengkapan dokumen untuk menentukan kelayakan transaksi. Kasubag Keuangan dan Aset menggunakan laporan, rekonsiliasi, pengawasan, dan pengalaman audit sebagai dasar pengendalian. Temuan tersebut memperlihatkan bahwa akuntabilitas terbentuk melalui proses ongoing sensemaking. Makna tidak ditentukan sekali pada awal proses, tetapi diperbarui melalui monitoring, rapat, verifikasi, rekonsiliasi, pemeriksaan, dan pengalaman menghadapi masalah (Maitlis & Christianson, 2014; Weick et al., 2005).

Akuntabilitas sebagai Multiple Accountability

Temuan juga menunjukkan bahwa aktor berada dalam struktur pertanggungjawaban yang bersifat multipihak. Informasi yang sama harus dapat digunakan dan dijelaskan kepada organisasi, pemerintah daerah, SPI, Inspektorat, KAP, maupun BPK. Situasi tersebut menyebabkan aktor tidak dapat memandang akuntabilitas hanya sebagai hubungan antara atasan dan bawahan. Pada satu sisi,

akuntabilitas bersifat instrumental karena diwujudkan melalui dokumen, laporan, pengujian, rekonsiliasi, dan audit. Pada sisi lain, akuntabilitas memiliki dimensi substantif karena keputusan penganggaran tetap dikaitkan dengan kebutuhan pelayanan rumah sakit. Dengan demikian, kedua orientasi tersebut tidak sepenuhnya terpisah. Kebutuhan untuk menyediakan bukti pertanggungjawaban berjalan bersamaan dengan kebutuhan untuk memastikan bahwa sumber daya benar-benar diarahkan pada pelayanan (Johnstone et al., 2023; Parker & Favotto, 2026; Rana & Hoque, 2020).

Lingkungan Kelembagaan dalam Pembentukan Akuntabilitas

Temuan penelitian memperlihatkan bahwa praktik akuntabilitas dipengaruhi oleh lingkungan kelembagaan tempat RSUD Mokopido beroperasi. Regulasi, mekanisme pengawasan, pemerintah daerah, pemeriksaan KAP dan BPK, serta norma organisasi menciptakan tuntutan yang harus diterjemahkan oleh aktor. Namun, aktor tidak hanya menjadi penerima tekanan kelembagaan. Mereka menerjemahkan tekanan tersebut melalui praktik lokal. Penggunaan *shared drive*, verifikasi berlapis, rekonsiliasi, dan monitoring merupakan contoh bagaimana struktur formal diterjemahkan menjadi mekanisme kerja sehari-hari. Dengan demikian, institusi tidak bekerja secara otomatis. Institusi menjadi efektif melalui proses interpretasi dan tindakan aktor di dalam organisasi.

Keterbatasan sebagai Arena Pembentukan Akuntabilitas

Temuan yang paling menonjol adalah bahwa keterbatasan justru menjadi ruang tempat akuntabilitas dibentuk. Keterbatasan kualitas data, kapasitas SDM, waktu, kemampuan fiskal, ketidakpastian pendapatan, dan sistem informasi tidak menghilangkan tuntutan pertanggungjawaban. Sebaliknya, keterbatasan memaksa aktor untuk memilih, menyesuaikan, memeriksa, dan menciptakan mekanisme alternatif.

Pada fungsi program, keterbatasan menghasilkan prioritisasi. Pada fungsi bendahara, keterbatasan sistem menghasilkan pemeriksaan manual dan pencocokan berulang. Pada fungsi keuangan, keterbatasan teknologi mendorong penggunaan *shared drive* dan kebutuhan terhadap aplikasi yang lebih terintegrasi. Temuan tersebut memperlihatkan bahwa akuntabilitas bukan hanya hasil dari keberadaan sistem formal yang sempurna. Akuntabilitas juga diproduksi melalui kemampuan aktor untuk bekerja dalam kondisi yang tidak sempurna.

Sintesis Temuan: Akuntabilitas dalam Ruang Keterbatasan

Sintesis keseluruhan menunjukkan bahwa RSUD Mokopido berada dalam suatu “ruang keterbatasan”, yaitu kondisi ketika tuntutan pertanggungjawaban harus tetap dipenuhi sementara kapasitas aktual organisasi belum sepenuhnya memadai. Tuntutan tersebut berasal dari kebutuhan pelayanan, regulasi, pemerintah daerah, mekanisme pengawasan, audit, dan kewajiban pelaporan. Sementara itu, keterbatasannya terlihat pada kualitas data, kapasitas SDM, waktu, kemampuan fiskal, ketidakpastian pendapatan, dan sistem informasi yang masih manual.

Dalam ruang tersebut, *sensemaking* menjadi mekanisme yang menghubungkan tuntutan kelembagaan dengan praktik akuntabilitas. Aktor memilih *cues* yang dianggap relevan, menafsirkan kondisi berdasarkan pengalaman, berinteraksi dengan pihak lain, kemudian menghasilkan tindakan yang dianggap paling masuk akal dalam konteks yang tersedia. Pada fungsi program, proses tersebut menghasilkan prioritisasi. Pada fungsi bendahara, proses tersebut menghasilkan verifikasi berlapis. Pada fungsi keuangan, proses tersebut menghasilkan pengendalian, pencocokan data, rekonsiliasi, dan penyediaan bukti pertanggungjawaban. Dengan demikian, kontribusi penelitian ini bukan sekadar menunjukkan bahwa RSUD Mokopido menghadapi berbagai keterbatasan. Temuan yang lebih substantif adalah bahwa keterbatasan menjadi arena tempat akuntabilitas dibentuk dan dipertahankan. Aktor tidak menghilangkan keterbatasan tersebut, tetapi membangun praktik yang memungkinkan

tuntutan pertanggungjawaban tetap dijalankan (Maitlis & Christianson, 2014; Weick, 1995; Weick et al., 2005).

Akuntabilitas dalam konteks ini bersifat *emergent* dan *ongoing*. Ia tidak selesai ketika dokumen disusun atau laporan disampaikan, tetapi terus diproduksi melalui keputusan, interaksi, verifikasi, monitoring, dan tindakan korektif sehari-hari. Temuan tersebut sekaligus memperlihatkan bahwa pemaknaan akuntabilitas berbeda sesuai posisi aktor, tetapi perbedaan tersebut saling melengkapi dalam satu siklus pengelolaan keuangan. Kasubag Program memastikan bahwa sumber daya diarahkan pada kebutuhan yang diprioritaskan; Bendahara memastikan bahwa setiap transaksi memiliki dasar dan jejak; sedangkan Kasubag Keuangan dan Aset memastikan bahwa keseluruhan proses dapat dikendalikan dan dipertanggungjawabkan. Akuntabilitas akhirnya bukan berada pada satu titik, melainkan terbentuk dari keterhubungan berbagai praktik tersebut. Dengan perspektif tersebut, akuntabilitas di RSUD Mokopido dapat dipahami bukan hanya sebagai kepatuhan terhadap aturan, tetapi sebagai proses sosial-organisasional untuk membuat keputusan, transaksi, dan penggunaan sumber daya menjadi masuk akal, dapat ditelusuri, dapat dijelaskan, dan dapat dipertanggungjawabkan dalam kondisi organisasi yang terbatas.

SIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa akuntabilitas pengelolaan keuangan BLUD pada RSUD Mokopido Tolitoli merupakan proses pemaknaan yang dibentuk oleh posisi, pengalaman, tuntutan kelembagaan, dan kondisi organisasi. Akuntabilitas tidak dimaknai secara tunggal. Pada fungsi program, akuntabilitas terutama dimaknai sebagai kemampuan menyelaraskan kebutuhan pelayanan dengan kemampuan fiskal dan prioritas organisasi. Pada fungsi bendahara, akuntabilitas diwujudkan melalui verifikasi dan keterlacakan setiap transaksi. Pada fungsi keuangan dan aset, akuntabilitas dipahami melalui pengendalian, pelaporan, pemeriksaan, dan kemampuan menyediakan bukti pertanggungjawaban.

Temuan utama penelitian adalah bahwa keterbatasan organisasi menjadi arena pembentukan akuntabilitas. Keterbatasan data, SDM, waktu, fiskal, ketidakpastian pendapatan, dan sistem informasi tidak secara otomatis menghilangkan akuntabilitas. Sebaliknya, kondisi tersebut mendorong aktor melakukan sensemaking dan mengembangkan praktik adaptif, seperti prioritasasi, pemeriksaan berlapis, pencocokan data, penggunaan shared drive, dan antisipasi terhadap pemeriksaan. Dengan demikian, penguatan akuntabilitas BLUD perlu dipahami secara lebih luas. Perbaikan tidak cukup diarahkan pada kepatuhan prosedural, tetapi juga pada peningkatan kualitas data, kompetensi SDM, integrasi sistem informasi, dan kemampuan aktor dalam menerjemahkan tuntutan formal ke dalam tindakan yang dapat dipertanggungjawabkan.

KETERBATASAN

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada jumlah dan jenis informan yang digunakan. Data utama berfokus pada tiga aktor pengelola keuangan sehingga perspektif auditor eksternal, pimpinan tertinggi, pengguna layanan, pemerintah daerah, dan publik belum digali secara langsung. Penelitian juga berfokus pada satu organisasi sehingga temuan tidak dimaksudkan untuk digeneralisasi secara statistik. Selain itu, interpretasi terutama didasarkan pada data wawancara dan belum menguji secara mendalam dokumen transaksi atau laporan keuangan tertentu sebagai sumber triangulasi substantif.

SARAN

Penelitian selanjutnya dapat memperluas informan dengan melibatkan pimpinan BLUD, auditor internal, Inspektorat, BPK, KAP, BPKAD, dan pihak pengguna layanan sehingga dinamika multiple accountabilities dapat dipahami lebih lengkap. Studi komparatif antar RSUD BLUD juga dapat dilakukan untuk melihat apakah ruang keterbatasan menghasilkan pola sensemaking yang serupa atau

berbeda. Selain itu, penelitian berikutnya dapat mengamati proses kerja secara langsung dan membandingkannya dengan dokumen pelaporan untuk memperkuat pemahaman mengenai hubungan antara makna akuntabilitas dan praktik nyata.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, M. I., Kamase, H. P., & Harun, H. (2026). Unpacking the Emergence of Unqualified Audit Opinions as Quasi-Accountability in Indonesian Public Sector. *Financial Accountability & Management*, n/a(n/a). <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/faam.70041>
- Agostino, D., Saliterer, I., & Steccolini, I. (2022). Digitalization, accounting and accountability: A literature review and reflections on future research in public services. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 152–176. <https://doi.org/10.1111/faam.12301>
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Braun, V., & Clarke, V. (2021). Conceptual and Design Thinking for Thematic Analysis. *Qualitative Psychology*, 9(1), 3–26. <https://doi.org/10.1037/qup0000196>
- Brown, A. D., Colville, I., & Pye, A. (2015). Making Sense of Sensemaking in Organization Studies. *Organization Studies*, 36(2), 265–277. <https://doi.org/10.1177/0170840614559259>
- Carlsson-Wall, M., Goretzki, L., Hofstedt, J., Kraus, K., & Nilsson, C.-J. (2022). Exploring the implications of cloud-based enterprise resource planning systems for public sector management accountants. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 177–201. <https://doi.org/10.1111/faam.12300>
- Chua, W. F., Graaf, J., & Kraus, K. (2022). Mapping and contesting peer selection in digitalized public sector benchmarking. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 223–251. <https://doi.org/10.1111/faam.12306>
- Johnstone, L., Yates, D., & Nylander, S. (2023). Taking shape within the structural and the personal: Sustainability accountability within a Swedish public sector organisation. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(7), 287–312. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-08-2022-0450>
- Koppell, J. G. S. (2005). Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of multiple accountabilities. *Public Administration Review*, 65(1), 94–108. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00434.x>
- Maitlis, S., & Christianson, M. (2014). Sensemaking in organizations: Taking stock and moving forward. *Academy of Management Annals*, 8(1), 57–125. <https://doi.org/10.1080/19416520.2014.873177>
- McLeod, R. H., & Harun, H. (2014). Public sector accounting reform at local government level in Indonesia. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 238–258. <https://doi.org/10.1111/faam.12035>
- Parker, L. D., & Favotto, A. (2026). Penetrating the political in public sector accounting and audit: Addressing public, managerial, and political accountability. *Financial Accountability & Management*, 42(1), 49–61. <https://doi.org/10.1111/faam.70008>

- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 7 Tahun 2024 Perubahan Atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 19 Tahun 2016 Tentang Pedoman Pengelolaan Barang Milik Daerah, BPK RI (2024).
- Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, BPK RI (2010).
- Rana, T., & Hoque, Z. (2020). Institutionalising multiple accountability logics in public services: Insights from Australia. *The British Accounting Review*, 52(4), 100919. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100919>
- Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 219–237. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0003-Y](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0003-Y)
- Sinervo, L.-M., Vikstedt, E., Luhtala, M., Laihonen, H., & Welinder, O. (2024). Fostering sustainability in local government: The institutional work perspective on the accounting–management nexus. *Financial Accountability & Management*, 40(4), 592–612. <https://doi.org/10.1111/faam.12399>
- van Helden, J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34–62. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>
- Weick, K. E. (1995). *Sensemaking in organizations*. Sage.
- Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (2005). Organizing and the process of sensemaking. *Organization Science*, 16(4), 409–421. <https://doi.org/10.1287/orsc.1050.0133>