

## ***Systematic Literature Review Riset Pelaporan Keuangan BLUD***

**Y Anni Aryani<sup>1</sup>, Sutaryo\*<sup>2</sup>, Taufiq Arifin<sup>3</sup>, Doddy Setiawan<sup>4</sup>, Evi Gantayowati<sup>5</sup>,  
Payamta<sup>6</sup>, Isna Putri Rahmawati<sup>7</sup>, An Nurrahmawati<sup>8</sup>, Dian Perwitasari<sup>9</sup>**  
<sup>1-9</sup>Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis,  
Universitas Sebelas Maret, Indonesia

Jalan Ir. Sutami 36A, Jebres, Surakarta 57126

\*Korespondensi penulis: [sutaryo@staff.uns.ac.id](mailto:sutaryo@staff.uns.ac.id)

**Abstract:** *This research seeks to examine the extent to which research related to BLUD financial reporting has been carried out by researchers in Indonesia since the publication of Permendagri Number 79 of 2018. By using a systematic literature review on the SINTA portal, researchers found that research related to BLUD financial reporting is still very limited. The existing research in the literature to date still contains more descriptive research and case study research compared to causality research with empirical studies. Previous research also had limited research objects, only covering one BLUD with case studies or just one Regency/City for empirical research. The analysis carried out is still relatively simple and not yet comprehensive. Referring to the results of a systematic literature review, this research emphasizes the urgency of strengthening research related to BLUD financial reporting. Future research can increase the scope of observations followed by more in-depth analysis to produce more comprehensive research findings so as to produce constructive recommendations for BLUD financial reporting. With more comprehensive research, future researchers can improve the quality of publications by publishing more articles in SINTA 2 indexed journals or even reputable international journals. Thus, the contribution of research related to BLUD in the public sector accounting literature in Indonesia can increase and become increasingly significant.*

**Keywords:** *Local Government; BLUD; Financial Reporting; Systematic Literature Review.*

**Abstrak:** Penelitian ini berupaya mengkaji sejauh mana penelitian terkait pelaporan keuangan BLUD telah dilakukan oleh para peneliti di Indonesia sejak diterbitkannya Permendagri Nomor 79 Tahun 2018. Dengan menggunakan systematic literature review pada portal SINTA, peneliti menemukan bahwa penelitian terkait pelaporan keuangan BLUD masih sangat terbatas. Penelitian yang ada pada literatur sampai saat ini masih lebih banyak memuat penelitian deskriptif dan penelitian studi kasus dibandingkan dengan penelitian kausalitas dengan studi empiris. Penelitian terdahulu juga masih terbatas obyek penelitiannya dengan hanya mencakup satu BLUD dengan studi kasus atau satu Kabupaten/Kota saja untuk penelitian empiris. Analisis yang dilakukan juga masih relatif sederhana dan belum komprehensif. Merujuk pada hasil systematic literature review, penelitian ini menekankan urgensi penguatan penelitian terkait pelaporan keuangan BLUD. Penelitian selanjutnya dapat meningkatkan cakupan observasi diikuti dengan analisis yang lebih mendalam untuk menghasilkan temuan penelitian yang lebih komprehensif sehingga menghasilkan rekomendasi yang membangun bagi pelaporan keuangan BLUD. Dengan penelitian yang lebih komprehensif, peneliti selanjutnya dapat meningkatkan kualitas publikasi dengan lebih banyak publikasi artikel pada jurnal terindeks SINTA 2 atau bahkan jurnal internasional bereputasi. Dengan demikian, kontribusi penelitian terkait BLUD dalam literatur akuntansi sektor publik di Indonesia dapat meningkat dan menjadi semakin signifikan.

**Kata Kunci:** Pemerintah Daerah; BLUD; Pelaporan Keuangan; Systematic Literature Review.

### **1. PENDAHULUAN**

Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) merupakan pola pengelolaan keuangan unit kerja di lingkungan pemerintah daerah yang diberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas layanan publik (Mawarni & Wuryani, 2020). BLUD dibentuk untuk mengelola kegiatan yang menghasilkan barang dan/atau jasa

yang dijual kepada masyarakat, dengan prinsip-prinsip efisiensi dan produktivitas (Bala, 2023). Unit pelayanan yang bertransformasi menjadi BLUD memiliki peran penting dalam meningkatkan kualitas layanan kepada masyarakat (Widaningtyas, 2018) baik pada bidang kesehatan, pendidikan, dan layanan publik lainnya. Status BLUD memungkinkan adanya fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan dan operasional, sehingga dapat merespons kebutuhan pelayanan dengan lebih cepat dan efisien (Hartono et al., 2023). Dengan menjadi BLUD, unit pelayanan dapat mengelola sumber daya secara mandiri, termasuk dalam hal pengadaan serta peningkatan fasilitas dan infrastruktur (Siti, 2022). Selain itu, BLUD juga dapat menerapkan sistem remunerasi yang lebih adil dan kompetitif, mendorong motivasi dan kinerja tenaga kerja. Aspek-aspek tersebut berkontribusi pada peningkatan aksesibilitas, kualitas pelayanan yang pada akhirnya berdampak positif bagi kesejahteraan masyarakat.

Regulasi terkait BLUD disahkan oleh Kementerian Dalam Negari pada tahun 2018 melalui Permendagri Nomor 79 Tahun 2018 tentang BLUD (Radjak, 2022). Sampai dengan saat ini, mayoritas unit pelayanan kesehatan seperti Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) dan Puskesmas, serta sebagian unit pelayanan pendidikan seperti sekolah telah menjadi BLUD. Namun demikian, implementasi BLUD masih menghadapi banyak tantangan dalam pengelolaan keuangan (Widaningtyas, 2018). Fleksibilitas pengelolaan keuangan yang diberikan menuntut adanya akuntabilitas pengelolaan keuangan dengan berbagai ketentuan yang mengikat, khususnya mempertimbangkan anggaran pelayanan publik yang besar dan harus dipertanggungjawabkan. Pada praktiknya, masih banyak BLUD menghadapi kesulitan dan tantangan dalam pengelolaan keuangan (Abdullah et al., 2023). Salah satu aspek paling menantang dan sulit adalah pelaporan keuangan (Afiyah et al., 2021) sebagai muara dari proses pengelolaan keuangan yang berjalan.

Laporan keuangan pada dasarnya memang sangat penting mengingat perannya sebagai media akuntabilitas utama dalam pelaporan keuangan (Suherman, 2018). BLUD kemungkinan akan mengalami kesulitan dalam pelaporan keuangan yang harus sesuai standar akuntansi, khususnya dengan perlakuan akuntansi yang panjang (Lelono & Siswantoro, 2023). Lebih lanjut, laporan keuangan BLUD bahkan harus diaudit oleh pemeriksa eksternal, dalam hal ini oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) (Abdullah et al., 2023). Kesulitan dalam pelaporan keuangan memang sangat mungkin terjadi mengingat BLUD masih dalam tahap awal implementasi dan masih adanya keterbatasan di bidang Sumber Daya Manusia (SDM) serta

sistem informasi (Abdullah et al., 2023). Mengingat implementasi awal BLUD sejak diterbitkannya Permendagri Nomor 79 Tahun 2018, diperlukan suatu penelitian yang mengkaji bagaimana pelaporan keuangan BLUD telah dikaji dalam literatur, khususnya jurnal ilmiah. Oleh karena itu, penelitian ini berupaya mengkaji sejauh mana kajian terkait pelaporan keuangan BLUD telah dilakukan melalui *Systematic Literature Review*. Penelitian ini berkontribusi menyajikan wawasan terkait bagaimana pelaporan keuangan BLUD telah dikaji secara ilmiah serta memberikan rekomendasi arah penelitian selanjutnya yang dapat diteliti.

## **2. METODA**

### **2.1 Desain Penelitian**

Pertanyaan penelitian dalam penelitian ini adalah “Sejauh mana perkembangan penelitian pelaporan keuangan BLUD?” Dalam upaya untuk menjawab pertanyaan penelitian, kami mengidentifikasi perlunya tinjauan literatur yang sistematis. Penelitian ini menggunakan studi *systematic literature review*. *Systematic literature review* merupakan suatu pendekatan dalam studi literatur yang banyak digunakan untuk penelitian di bidang bisnis, ekonomi, akuntansi, dan keuangan. *Systematic literature review* berguna untuk menentukan keadaan terkini suatu topik penelitian (Hermawati & Trinugroho, 2023).

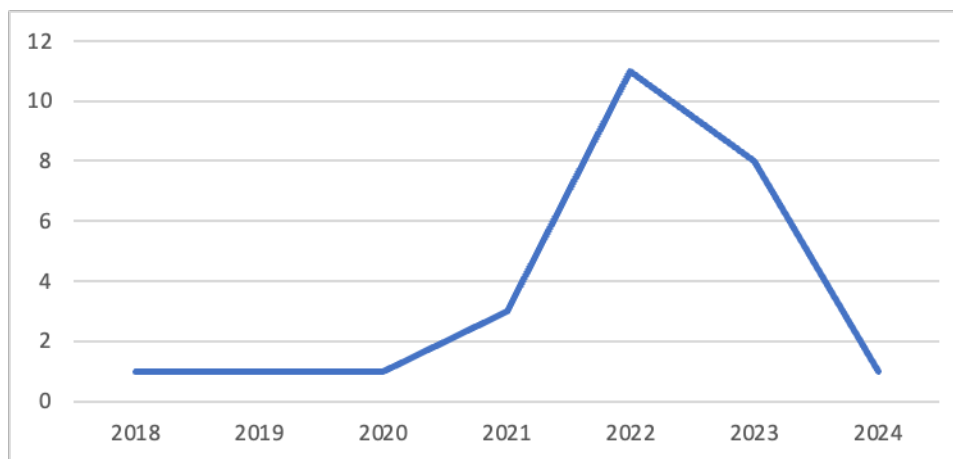
### **2.2 Pencarian dan Identifikasi Artikel**

Untuk membangun tinjauan literatur yang komprehensif, penelitian ini mengumpulkan sejumlah publikasi artikel mengenai pelaporan keuangan BLUD. Pertama, peneliti menentukan portal jurnal yang akan digunakan karena akan menentukan kualitas artikel yang dijadikan referensi. Portal jurnal yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Science and Technology Index* (Sinta) yang dikembangkan oleh Kementerian Pendidikan Republik Indonesia. Pemanfaatan portal database jurnal Sinta relevan untuk menghimpun kajian-kajian terkait pelaporan keuangan BLUD. Secara teknis, peneliti menggunakan fitur “*Search*” atas artikel di portal SINTA. Adapun cakupan periode publikasi artikel yang dikaji adalah mulai tahun 2018 sampai dengan tahun 2024, yaitu sejak terbitnya regulasi BLUD sampai dengan saat penelitian ini dilakukan. Penelitian ini menggunakan fitur pencarian artikel yang disediakan di jurnal. Kemudian kami merumuskan tinjauan protokol untuk merumuskan pertanyaan penelitian dengan mengklasifikasikan kata kunci pencarian artikel. Kata kunci harus relevan untuk mewakili judul kajian terkait pelaporan keuangan BLUD. Kata

kunci yang relevan dapat diidentifikasi mengingat relevansi topik yang diteliti dalam bidang penelitian pelaporan keuangan BLUD. Oleh karena itu peneliti terlebih dahulu melakukan pendalaman secara komprehensif dengan menggunakan kata kunci tema penelitian seperti “laporan keuangan BLUD”, “pelaporan keuangan BLUD”, dan “akuntansi dan laporan keuangan BLUD”.

### 3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Bagian ini memaparkan pembahasan hasil analisis dan sintesis literatur penelitian pelaporan keuangan BLUD. Pencarian artikel menghasilkan 26 artikel terkait pelaporan keuangan BLUD selama periode 2018 sampai dengan bulan Juni 2024. Hal ini menandakan bahwa pelaporan keuangan BLUD masih jarang diteliti oleh peneliti di Indonesia. Hal ini menekankan urgensi terkait pentingnya penelitian lanjutan yang lebih komprehensif terkait pelaporan keuangan BLUD. Dari sisi trend jumlah publikasi artikel, jumlahnya naik pada mulai tahun 2020 sampai dengan 2022, namun menurun pada tahun 2023. Mengingat tahun 2024 masih berjalan, masih mungkin untuk mendapati tambahan publikasi artikel terkait pelaporan keuangan BLUD.



Gambar 3.1. Trend jumlah publikasi artikel terkait pelaporan keuangan BLUD pada jurnal ilmiah sejak tahun 2018 sampai dengan Juni 2024

Selanjutnya, analisis dan pembahasan lanjutan difokuskan pada analisis tematik penelitian terdahulu. Analisis tematik dilakukan dengan mengelompokkan penelitian terdahulu berdasarkan kategori-kategori tertentu. Analisis tematik terhadap penelitian terdahulu dilakukan dengan berdasarkan topik penelitian, obyek penelitian, serta metodologi penelitian yang digunakan.

### 3.1 Analisis Tematik berdasarkan Topik Penelitian

Analisis tematik terhadap penelitian terdahulu diawali dengan analisis tematik berdasarkan topik penelitian. Secara garis besar, topik yang dikaji terkait dengan pelaporan keuangan BLUD dalam penelitian terdahulu terbatas pada Kualitas Laporan Keuangan BLUD, Sistem Informasi Laporan Keuangan BLUD, Penerapan Standar Akuntansi pada Pelaporan Keuangan BLUD, Pendampingan Pelaporan Keuangan BLUD, Proses Pelaporan Keuangan BLUD, Faktor SDM dalam Pelaporan Keuangan BLUD, Faktor SPI dalam Pelaporan Keuangan BLUD, dan Faktor Modal Kerja dalam Pelaporan Keuangan BLUD. Rincian jumlah artikel publikasi berdasarkan topiknya adalah sebagai berikut:

**Tabel 3.1. Analisis Tematik berdasarkan Topik Penelitian**

Topik/Variabel yang Dikaji	Jumlah Artikel
Kualitas Laporan Keuangan BLUD	10
Sistem Informasi Pelaporan Keuangan BLUD	10
Penerapan Standar Akuntansi pada Pelaporan Keuangan BLUD	9
Pendampingan Pelaporan Keuangan BLUD	6
Proses Pelaporan Keuangan BLUD	1
Faktor SDM dalam Pelaporan Keuangan BLUD	5
Faktor SPI dalam Pelaporan Keuangan BLUD	3
Faktor Modal Kerja dalam Pelaporan Keuangan BLUD	1

Mayoritas penelitian terdahulu terkait pelaporan keuangan BLUD mengkaji kualitas laporan keuangan BLUD dan sistem informasi pelaporan keuangan BLUD dengan jumlah artikel publikasi sebanyak 10 artikel. Kualitas laporan keuangan BLUD sering dipakai sebagai variabel dependen yang dikaji determinannya dalam penelitian empiris atau dalam studi kasus dengan jumlah 10 artikel publikasi (Fitriani et al., 2022; Hartono et al., 2023; Nurfadila et al., 2022; Karmana et al., 2022; Saputra & Nasution, 2022; Ikasari et al., 2018; Wismoyo & Nasution, 2022; Ricardo et al., 2022; Mulyati et al., 2019; Agriyanto et al., 2023). Adapun sistem informasi pelaporan keuangan BLUD sering dipakai sebagai variabel independen dari kualitas pelaporan keuangan BLUD (Hartono et al., 2023; Nurfadila et al., 2022; Karmana et al., 2022; Saputra & Nasution, 2022; Ikasari et al., 2018; Wismoyo & Nasution, 2022) dan variabel mediasi (Fitriani et al., 2022) selain juga dikaji sebagai obyek penelitian deskriptif untuk dievaluasi (Lesmana et al., 2020; Putri et al., 2023). Selain sistem informasi, terdapat beberapa faktor lain yang dikaji sebagai variabel independen dari kualitas laporan keuangan

BLUD dalam penelitian empiris, namun masih terbatas pada faktor SDM dengan 5 artikel publikasi (Ikasari et al. 2018; Nurfadila et al., 2022; Fitriani et al., 2022; Wismoyo & Nasution, 2022; Ricardo et al., 2022) dan SPI dengan 3 artikel publikasi (Aisah et al., 2022; Ikasari et al., 2018; Mulyati et al., 2019). Selain itu, terdapat juga penelitian Hartono et al. (2023) yang mengkaji strategi pengelolaan modal kerja dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan BLUD dalam suatu studi kasus.

Penelitian terdahulu juga diisi dengan beberapa penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif yang ada pada literatur saat ini sebagian besar diisi oleh topik penerapan standar akuntansi pada pelaporan keuangan BLUD dengan jumlah 9 artikel publikasi. Mayoritas mengkaji kesesuaian dengan PSAP 13 tentang penyajian keuangan BLU dengan hasil yang bervariasi (Afiyah et al., 2021; Ardyan et al., 2023; Husain et al., 2022; Kusuma & Narastri, 2023; Ramadhani & Sulistyowati, 2022; Tatik & Nuriyana, 2022; Yusuf et al., 2023). Terdapat juga yang mengkaji penerapan ISAK 35 dalam pelaporan keuangan BLUD (Fadhilah et al., 2023). Topik lain yang dikaji dalam adalah pendampingan pelaporan keuangan BLUD yang merupakan bagian dari kegiatan pengabdian masyarakat oleh akademisi di Indonesia dengan jumlah 6 artikel publikasi (Abdullah et al., 2023; Agriyanto et al., 2023; Dewi et al., 2024; Kusuma & Andayani 2022; Firmanto et al., 2021; Kesuma et al., 2022). Selain itu, terdapat juga penelitian (Puspitasari et al., 2021) yang mengkaji proses pelaporan keuangan BLUD.

### **3.2 Analisis Tematik berdasarkan Obyek Penelitian**

Dari sisi obyek penelitian, seluruh penelitian terdahulu terkait pelaporan keuangan BLUD sayangnya masih dilakukan pada BLUD kesehatan. Terdapat 12 penelitian yang menggunakan RSUD sebagai obyek penelitian dan 16 penelitian yang obyek kajiannya menggunakan Puskesmas. Dari penelitian-penelitian tersebut terdapat beberapa penelitian menggunakan RSUD dan Puskesmas sebagai obyek penelitian. Belum ada penelitian yang mengkaji pelaporan keuangan BLUD pada BLUD pendidikan mengingat masih terbatasnya sekolah yang menjadi BLUD sehingga membuka ruang untuk kajian lebih lanjut. Rincian jumlah artikel publikasi berdasarkan obyek penelitiannya adalah sebagai berikut:

**Tabel 3.2. Analisis Tematik berdasarkan Obyek Penelitian**

Obyek yang Dikaji	Jumlah Artikel
RSUD	12
Puskesmas	16
Sekolah	0
Instansi Pelayanan Publik Lainnya	0

Dari sisi kajiannya, RSUD sebagai obyek penelitian lebih banyak digunakan pada suatu kajian studi kasus sebagai obyek observasi (Hartono et al., 2023; Karmana et al., 2022; Ikasari et al., 2018; Dewi et al., 2024; Puspitasari et al., 2021; Fadhilah et al., 2023; Lesmana et al., 2020). Adapun Puskesmas digunakan pada kajian empiris (Fitriani et al., 2022; Saputra & Nasution, 2022; Wismoyo & Nasution, 2022; Ricardo et al., 2022; Aisah et al., 2022; Agriyanto et al., 2023) maupun studi kasus (Lelono & Siswantoro, 2023; Ramadhani & Sulistyowati, 2022; Yusuf et al., 2023; Ardyan et al., 2023; Afiyah et al., 2021; Kusuma & Narastri, 2023).

### 3.3 Analisis Tematik berdasarkan Metode Penelitian

Analisis tematik selanjutnya dilakukan berdasarkan metode penelitian. Pertama-tama, peneliti melakukan pengamatan berdasarkan pada pendekatan penelitian yang digunakan yang terdiri dari kuantitatif, kualitatif, dan *mixed method* yang menggabungkan keduanya. Dari sisi jumlah, penelitian yang menggunakan pendekatan kuantitatif dan kualitatif hampir berimbang dengan jumlah kuantitatif sejumlah 9 dan kualitatif sejumlah 10 artikel publikasi. Terdapat satu penelitian yang menggunakan *mixed method*. Rincian analisis tematik berdasarkan pendekatan penelitian yang digunakan disajikan sebagai berikut:

**Tabel 3.3 Analisis Tematik berdasarkan Pendekatan Penelitian**

Pendekatan Penelitian yang Digunakan	Jumlah Artikel
Penelitian Kuantitatif	9
Penelitian Kualitatif	10
<i>Mixed Method</i>	1

Dari penelitian kuantitatif yang telah dilakukan, terdapat penelitian yang menggunakan data primer dengan instrumen kuesioner (Fitriani et al., 2022; Nurfadila et al., 2022; Karmana et al., 2022; Saputra & Nasution, 2022; Ikasari et al., 2018; Wismoyo & Nasution, 2022; Ricardo et al., 2022; Mulyati et al., 2019) dan penelitian yang menggunakan



data sekunder (Ikasari et al., 2018; Fadhilah et al., 2023). Penelitian kuantitatif mencakup topik kualitas laporan keuangan Puskesmas (Fitriani et al., 2022; Nurfadila et al., 2022; Karmana et al., 2022; Saputra & Nasution, 2022; Ikasari et al., 2018; Wismoyo & Nasution, 2022; Ricardo et al., 2022; Mulyati et al., 2019) dengan variabel independen sistem informasi, faktor SDM seperti pemahaman dan literasi keuangan, serta implementasi SPI. Topik lainnya dalam penelitian kuantitatif mencakup penerapan standar akuntansi dalam pelaporan keuangan (Fadhilah et al., 2023).

Adapun penelitian kualitatif yang ada sampai saat ini juga mencakup topik kualitas laporan keuangan (Hartono et al., 2023; Ikasari et al., 2018), proses penyusunan laporan keuangan (Puspitasari et al., 2021), penerapan standar akuntansi pemerintahan (Lelono & Siswantoro 2023; Ramadhani & Sulistyowati, 2022; Yusuf et al., 2023; Ardyan et al., 2023; Afiyah et al., 2021; Kusuma & Narastri, 2023; Husain et al., 2022), dan penggunaan sistem informasi dalam pelaporan keuangan (Lesmana et al., 2020; Putri et al., 2023). Selain itu, satu penelitian yang menggunakan *mixed method* mengangkat topik kualitas laporan keuangan (Ikasari et al., 2018). Selanjutnya, analisis tematik berdasarkan metode dilakukan dengan melihat jenis penelitiannya dengan hasil sebagai berikut:

**Tabel 3.4. Analisis Tematik berdasarkan Jenis Penelitian**

	Jumlah
Jenis Penelitian yang Digunakan	Artikel
Penelitian Deskriptif	18
Penelitian Kausalitas	8

Hasil analisis menunjukkan bahwa mayoritas penelitian terdahulu terkait pelaporan keuangan BLUD masih terbatas pada penelitian deskriptif dengan jumlah 18 artikel publikasi. Jumlah penelitian kausalitas masih terbatas dengan hanya terdapat 8 artikel publikasi. Penelitian deskriptif yang dilakukan mengangkat topik kualitas laporan keuangan dengan jumlah 2 penelitian (Hartono et al., 2023; Agriyanto et al., 2023), pendampingan pelaporan keuangan dengan jumlah 5 penelitian (Abdullah et al., 2023; Dewi et al., 2024; Kusuma & Andayani, 2022; Agriyanto et al., 2023; Firmanto et al., 2021; Kesuma et al., 2022), proses pelaporan keuangan dengan jumlah 1 penelitian (Puspitasari et al., 2021), penerapan standar akuntansi (Lelono & Siswantoro, 2023; Tatik & Nuriyana, 2022; Ramadhani & Sulistyowati, 2022; Yusuf et al., 2023; Ardyan et al., 2023; Afiyah et al., 2021; Kusuma & Narastri, 2023; Husain et al., 2022; Fadhilah et al., 2023), dan sistem informasi (Lesmana et al., 2020; Putri et



al., 2023). Penelitian kausalitas masih sangat terbatas jumlahnya yang semuanya meneliti determinan kualitas laporan keuangan BLUD dengan menggunakan variabel determinan berupa sistem informasi (Hartono et al., 2023; Nurfadila et al., 2022; Karmana et al., 2022; Saputra & Nasution, 2022; Ikasari et al., 2018; Wismoyo & Nasution, 2022; Fitriani et al., 2022), SPI (Aisah et al., 2022; Ikasari et al., 2018; Mulyati et al., 2019), dan faktor SDM seperti pemahaman, kompetensi, dan literasi keuangan (Ikasari et al. 2018; Nurfadila et al., 2022; Fitriani et al., 2022; Wismoyo & Nasution, 2022; Ricardo et al., 2022).

### **3.4 Keterbatasan Penelitian terkait Pelaporan Keuangan BLUD**

Penelitian terdahulu terkait pelaporan keuangan BLUD masih memiliki keterbatasan yang signifikan. Keterbatasan pertama adalah dari sisi cakupan observasi penelitian. Sebagian besar penelitian-penelitian terdahulu masih terbatas dari segi observasi penelitiannya. Sebagai konsekuensi dari keterbatasan tersebut, belum dapat ditarik gambaran dan kesimpulan yang komprehensif dari hasil penelitian sehingga diperlukan lebih banyak penelitian empiris yang mencakup lebih banyak observasi untuk meningkatkan kualitas penelitian. Memiliki observasi yang lebih besar akan meningkatkan penelitian menjadi lebih komprehensif dan memberikan temuan penelitian yang lebih dapat digeneralisasikan. Para peneliti dapat memulai dengan memperluas cakupan observasi dari tingkat lokal seperti tingkat kawasan yang terdiri dari beberapa kabupaten dan kota. Kemudian, tingkat observasi dapat diperluas lebih luas lagi hingga ke tingkat provinsi dan bahkan dapat mencakup tingkat nasional. Temuan-temuan umum akan berguna untuk diperoleh sehingga rekomendasi dan implikasi studi dapat diterapkan pada sebagian besar BLUD serta pemangku kepentingan.

Keterbatasan selanjutnya adalah terkait kualitas publikasi. Jumlah penelitian terdahulu terkait pelaporan keuangan BLUD yang dipublikasikan pada jurnal bereputasi masih sangat terbatas. Hal ini juga merupakan konsekuensi dari keterbatasan cakupan dan analisis yang kurang mendalam. Analisis yang dilakukan pada penelitian terdahulu terkait pelaporan keuangan BLUD masih relatif sederhana dan belum komprehensif apabila dilihat dari pengembangan konstruk variabel, alat analisis, hingga cakupan observasi. Berdasarkan keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya terkait pelaporan keuangan BLUD dapat ditingkatkan kualitasnya dengan analisis yang lebih kuat agar dapat dipublikasikan pada jurnal yang bereputasi yang terindeks Sinta 2 secara nasional atau bahkan dapat dipublikasikan pada jurnal internasional bereputasi.

#### 4. SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian terkait pelaporan keuangan BLUD masih sangat terbatas sejak diterbitkannya Permendagri Nomor 79 Tahun 2018 mengingat implementasinya belum berlangsung lama dan baru direspon beberapa pemerintah daerah dalam beberapa tahun terakhir. Penelitian terdahulu masih didominasi penelitian deskriptif dan penelitian studi kasus dibandingkan dengan penelitian kausalitas dengan studi empiris. Selanjutnya, obyek penelitian yang digunakan masih terbatas pada satu BLUD dengan studi kasus atau satu Kabupaten/Kota saja untuk penelitian empiris. Analisis yang dilakukan juga masih relatif sederhana dan belum komprehensif apabila melihat pengembangan konstruk variabel, alat analisis, hingga cakupan observasi.

Berdasarkan temuan yang diperoleh, penelitian ini menekankan urgensi penguatan penelitian terkait pelaporan keuangan BLUD. Peneliti selanjutnya dapat meningkatkan cakupan observasi untuk menghasilkan temuan dengan daya generalisasi yang lebih kuat. Hal ini perlu diikuti dengan analisis yang lebih mendalam mulai dari pengembangan kerangka penelitian dan konstruk variabel hingga alat analisis yang lebih kuat. Dengan demikian, temuan penelitian yang dihasilkan akan lebih komprehensif sehingga menghasilkan rekomendasi yang membangun bagi pelaporan keuangan BLUD. Dengan penelitian yang lebih komprehensif, peneliti selanjutnya dapat meningkatkan kualitas publikasi dengan lebih banyak publikasi artikel pada jurnal terindeks SINTA 2 atau bahkan jurnal internasional bereputasi. Hal ini penting untuk memperkuat kontribusi penelitian terkait BLUD dalam literatur akuntansi sektor publik di Indonesia. Simpulan harus mengindikasikan secara jelas hasil-hasil yang diperoleh, kelebihan dan kekurangannya, serta kemungkinan pengembangan selanjutnya. Simpulan merupakan sintesa kesesuaian antara masalah, tujuan, dan hasil. Penulisan simpulan tidak menggunakan *pointer* dan penomoran tetapi menggunakan alinea. Saran merupakan tindak lanjut atau implementasi dari simpulan.

#### 5. DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, S., Supartini, S., Maryanti, I. E., & Widyaswati, R. (2023). Pendampingan Sistem Akuntansi E-BLUD di Puskesmas Jenawi, Jatiyoso dan Jatipuro Kabupaten Karanganyar. *GANESHA: Jurnal Pengabdian Masyarakat*, 3(2), 102–110.
- Afiyah, S., Arsy, A. A., & Engkus, E. (2021). Analisis Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) pada Pusat Kesehatan Masyarakat Cibugel Kabupaten Sumedang. *Jurnal Inovasi Penelitian*, 2(4), 1113–1120.

- Agriyanto, R., Ikrom, M. F., & Azaieya, J. (2023). Pendampingan Pengujian Audit untuk Penyajian Laporan Keuangan yang Berkualitas Pada BLUD Kesehatan. *Sriwijaya Accounting Community Services*, 2(1), 13–18.
- Aisah, S. N., Abriano, N., & Hidayati, N. D. (2022). PENGARUH PENERAPAN SISTEM INFORMASI AKUNTANSI, SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL DAN KOMPETENSI STAF AKUNTANSI TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN:(Studi Kasus Pada Puskesmas Se-Kabupaten Tabalong). *JEPP: Jurnal Ekonomi Pembangunan Dan Pariwisata*, 2(2), 75–82.
- Ardyan, A., Kartini, T., & Indrawan, A. (2023). Analisis Pengelolaan Keuangan Dan Penerapan PSAP No. 13 Tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Pada Puskesmas Ciracap. *Innovative: Journal Of Social Science Research*, 3(3), 10344–10355.
- Bala, R. P. (2023). FLEKSIBILITAS BADAN LAYANAN UNIT DAERAH (BLUD) DAN IMPLEMENTASINYA UNTUK MUTU DAN DAYA SAING. *JANAKA: JURNAL PENGABDIAN MASYARAKAT KEWIRAUSAHAAN INDONESIA*, 4(2), 40–46.
- Dewi, R. Y., Solina, E., Wardiningsih, R., & Umam, K. (2024). PENDAMPINGAN PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN PADA RUMAH SAKIT UMUM DAERAH KOTA BIMA. *Jurnal Abdimas Sangkabira*, 4(2), 313–320.
- Fadhilah, A. N., Cahyaningtyas, E. A., Puspitasari, F., & Anisah, R. L. (2023). ANALISIS PENERAPAN ISAK 35 PADA LAPORAN KEUANGAN RSUD KOTA YOGYAKARTA. *Musyteri: Neraca Manajemen, Akuntansi, Dan Ekonomi*, 2(8), 91–100.
- Fitriani, F., Ridjal, S., & Ismail, O. (2022). Dapatkah Literasi Keuangan Dan Pemahaman Akuntansi Menghasilkan Kualitas Laporan Keuangan Puskemas? *Jurnal Ekonomi*, 27(2), 261–278.
- Hartono, L. B., Affandi, A., & Suwanda, D. (2023). Strategi Pengelolaan Modal Kerja untuk Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan pada Rumah Sakit Umum Daerah (Studi Kasus pada RSUD BLUD di Wilayah Purwasuka Jawa Barat). *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 7(2), 1477–1489.
- Hermawati, N., & Trinugroho, I. (2023). Fintech Studies in Indonesia: A Systematic Literature Review. *Proceeding of International Student Conference on Accounting and Business*.
- Husain, N., Nangoi, G. B., & Manossoh, H. (2017). Implementasi Standar Akuntansi Keuangan (SAK) Dan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Pada Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) Rumah Sakit Tani Dan Nelayan Pemerintah Daerah Kabupaten Boalemo. *JURNAL RISET AKUNTANSI DAN AUDITING" GOODWILL*, 8(2).

- Ikasari, L. P. (2017). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Pemahaman Standar Akuntansi Pemerintahan Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Rumah Sakit Umum Daerah Kabupaten Boyolali. *Jurnal Akuntansi Dan Sistem Teknologi Informasi*, 13(4).
- Karmana, D., Nasution, S. M., Fudsy, M. I., & Lesmana, B. (2022). Pengaruh Penerapan SIMDA Keuangan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan: Studi Kasus Pada Rumah Sakit Khusus Gigi Dan Mulut Kota Bandung. *Acman: Accounting and Management Journal*, 2(2), 130–137.
- Kesuma, N., Meirawati, E., & Nurullah, A. (2022). Pendampingan BLUD Kesehatan dalam Penyusunan Posisi Keuangan di Kabupaten Musi Banyuasin. *Sriwijaya Accounting Community Services*, 1(1), 1–6.
- Kusuma, J. R., & Narastri, M. (2023). Implentasi PSAP Nomor 13 Pada Penyajian dan Akuntabilitas Laporan Keuangan Puskesmas Modopuro. *Student Research Journal*, 1(2), 68–77.
- Kusuma, R. H., & Andayani, S. (2022). Pendampingan Penyusunan Laporan Keuangan menggunakan Sistem Informasi Akuntansi pada Puskesmas BLUD. *Jurnal Pengabdian Masyarakat SENSASI*, 2(01), 58–64.
- Lelono, W., & Siswantoro, D. (2023). Evaluasi Atas Implementasi Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 13 Pada BLUD Puskesmas Kawasan Terpencil. *Jurnal Akademi Akuntansi*, 6(4), 538–565.
- Lesmana, D. D. T., Muchlis, C., & Purwanti, R. (2020). Meninjau Aspek Kinerja Sistem Informasi Akuntansi Pada Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) Rumah Sakit Umum (RSU) Jampang Kulon. *Jati: Jurnal Akuntansi Terapan Indonesia*, 3(1), 29–33.
- Mawarni, E. A., & Wuryani, E. (2020). Analisis kinerja puskesmas yang menerapkan pola pengelolaan keuangan badan layanan umum daerah (PPK-BLUD)(Studi pada Puskesmas Krian Kabupaten Sidoarjo). *Jurnal Akuntansi AKUNESA*, 9(1).
- Mulyati, N. S., Faridah, E., & Prawiranegara, B. (2020). Pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan. *Akuntapedia*, 1(1).
- Murdiansyah, I., & Prahardika, B. A. (2022). Pelatihan dan pendampingan penyusunan laporan keuangan Puskesmas menjadi BLUD di kota Batu.
- Puspitasari, V. I., Lutfillah, N. Q., & Isrowiyah, A. (2021). Mengungkap Proses Penyusunan Laporan Keuangan pada Rumah Sakit Pemerintah. *Jurnal Riset Dan Aplikasi: Akuntansi Dan Manajemen*, 5(1).
- Putri, D. A. S., Sudaryanti, D., & Hariri, H. (2023). Efektivitas dan Efisiensi Penggunaan Sistem Syncore dalam Menyajikan Laporan Keuangan (Studi Kasus di Puskesmas Kalangsari). *E Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi*, 12(02), 277–286.

- Radjak, L. I. (2022). Analisis Pengelolaan Keuangan Sesuai Permendagri Nomor 79 Tahun 2018 Tentang Badan Layanan Umum Daerah di Puskesmas Tolangohula. *JSAP: Journal Syariah and Accounting Public*, 5(2), 103–111.
- Ramadhani, A. T., & Sulistyowati, E. (2022). Analisis Penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan pada Laporan Keuangan Puskesmas Badan Layanan Umum Daerah. *Indonesian Journal of Research in Economy*, 1(2), 116–124.
- Ricardo, R., Trisna, W. V., & Astika, F. (2023). Analisis Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan (BLUD) Puskesmas Pada Pemerintah Kota Pekanbaru. *Jurnal Akuntansi Dan Ekonomika*, 13(1), 117–125.
- Saputra, M. I., & Nasution, J. (2022). Pengaruh Kepatuhan Standar Akuntansi dan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas BLUD di Lingkungan Dinas Kesehatan Kabupaten Deli Serdang. *Jurnal Pendidikan Tambusai*, 6(1), 4543–4550.
- Shofia, T. R., Mutmainah, S., & Nikmatuniayah, N. (2020). Analisis Penerapan PSAP No. 1 Tentang Penyajian Laporan Keuangan Pada Uptd Puskesmas Gunung Pati Semarang. *Jurnal Aktual Akuntansi Keuangan Bisnis Terapan (AKUNBISNIS)*, 3(2), 89–101.
- Siti, E. Y. (2022). Manajemen Obat di Puskesmas: Suatu Studi Literatur. *Journal of Village and Local Community*, 1(1), 47–57.
- Suherman, A. (2018). Laporan Keuangan Sebagai Perwujudan Transparansi Dan Akuntabilitas Pemerintahan Desa. *Jurnal Ilmiah Ilmu Ekonomi (Jurnal Akuntansi, Pajak Dan Manajemen)*, 6(12), 128–138.
- Tatik, T., & Nuriyana, E. (2022). Penerapan PSAP Nomor 013 Tahun 2020 Pada Laporan Keuangan Puskesmas X Berbasis System Syncore BLUD. *Prosiding "Aplikasi Bisnis,"* 1(1), 104.
- Widaningtyas, E. (2018). Kesiapan tata kelola puskesmas menjadi badan layanan umum daerah (BLUD). *Jurnal Manajemen Informasi Kesehatan Indonesia (JMIKI)*, 6(1), 20–26.
- Wismoyo, U., & Nasution, J. (2022). Pengaruh Kompetensi Sumberdaya Manusia dan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Puskesmas BLUD Dinas Kesehatan Kabupaten Deli Serdang. *JAAKFE UNTAN (Jurnal Audit Dan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Tanjungpura)*, 11(1), 29–39.
- Yusuf, F., Makur, D., & Tuliabu, A. (2023). Analisis Penerapan PSAP Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum Pada Puskesmas Tolangohula. *JSAP: Journal Syariah and Accounting Public*, 6(1), 62–70.