

Analisis Peran SPI di PTN Satker, BLU, dan PTNBH dalam Mendukung Akuntabilitas Kampus: Sebuah Studi Komparatif

Wiwik Andriani^{1*}, Fefri Indra Arza², Lidya Primta Surbakti³,

¹Politeknik Negeri Padang, Kota Padang

²Universitas Negeri Padang, Kota Padang

³Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta, Kota Administrasi Jakarta Selatan

*Korespondensi: wiwikandriani@pnp.ac.id

Tanggal Masuk:

05 Januari 2026

Tanggal Revisi:

22 April 2026

Tanggal Diterima:

29 Mei 2026

Keywords: *Internal Audit Unit; University Accountability; Higher Education Governance; Work Unit Public Universities (PTN Satker); Public Service Agency Public Universities (PTN BLU); Legal Entity Public Universities (PTNBH).*

How to cite (APA 6th style)

Andriani, W., Arza, F.I., & Surbakti, L. P. (2026). Analisis Peran SPI di PTN Satker, BLU, dan PTNBH dalam Mendukung Akuntabilitas Kampus: Sebuah Studi Komparatif. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 8 (2), 752-761.

DOI:

<https://doi.org/10.24036/jea.v8i2.4342>

Abstract

This study aims to analyze the role of the Internal Audit Unit (Satuan Pengawasan Internal/SPI) in supporting the accountability of public universities in Indonesia based on differences in institutional status, namely Public Universities under the Work Unit scheme (PTN Satker), Public Universities with Public Service Agency status (PTN BLU), and Legal Entity Public Universities (PTNBH). This study employs a qualitative approach through a document-based analysis of regulations, institutional guidelines, and governance documents related to the Internal Audit Unit (SPI) in PTN Satker, PTN BLU, and PTNBH. Data were obtained from higher education regulations, financial management policies, institutional guidelines for internal audit units, and relevant university governance documents. The analysis was conducted through content analysis and thematic analysis to identify differences in the mandate, institutional positioning, and supervisory orientation of SPI across the three types of public universities. The findings indicate that the role of SPI is structurally shaped by the institutional design of the university. In PTN Satker, SPI primarily functions as an instrument of administrative compliance within the state financial accountability regime. In PTN BLU, SPI occupies a hybrid position between compliance-based supervision and performance evaluation due to financial management flexibility that is not fully accompanied by a clearly defined mandate. Meanwhile, in PTNBH, SPI is positioned as an integral component of the internal governance system with an institutional assurance function. These findings suggest that university accountability is fragmented according to institutional status. This study contributes to the literature on higher education governance by offering a contextual and institutionally grounded conceptual mapping of the role of SPI.



PENDAHULUAN

Perkembangan tata kelola perguruan tinggi di Indonesia tidak dapat dipisahkan dari perubahan arah kebijakan negara dalam mendorong kemandirian, peningkatan kualitas, serta efisiensi pengelolaan pendidikan tinggi. Dalam kurun beberapa tahun terakhir, pemerintah mendorong reformasi kelembagaan perguruan tinggi negeri agar mampu beradaptasi dengan dinamika persaingan global, keterbatasan anggaran negara, serta meningkatnya ekspektasi masyarakat terhadap mutu layanan pendidikan. Proses tersebut tidak hanya berdampak pada penyelenggaraan tri dharma, namun juga pada bentuk tata kelola perguruan tinggi, khususnya dalam hal pengelolaan keuangan, otonomi organisasi, dan akuntabilitas publik (Rohmah et al., 2024). Kondisi ini menghadirkan tantangan bagi perguruan tinggi untuk menjalankan fungsi akademik sekaligus memenuhi kewajiban sebagai institusi publik yang mengelola sumber daya negara.

Dalam konteks itulah Satuan Pengawasan Internal (SPI) menjadi bagian penting dari tata kelola perguruan tinggi. SPI bukan sekadar unit audit internal, tetapi merupakan perangkat pengawasan yang berperan memastikan agar seluruh aktivitas perguruan tinggi berjalan sesuai regulasi, prinsip penyelenggaraan pendidikan, serta asas-asas akuntabilitas publik (Tamara & Supriyanto, 2022). Peran SPI juga semakin menonjol seiring meningkatnya tuntutan transparansi penggunaan anggaran negara, terutama pada sektor pendidikan yang menerima alokasi dana cukup besar dari pemerintah dan masyarakat. Dengan demikian, SPI menjadi salah satu instrumen strategis untuk memperkuat sistem pengendalian internal dan menjaga integritas tata kelola perguruan tinggi (Erlyani et al., 2022).

Namun demikian, peran SPI tidak selalu sama pada setiap perguruan tinggi negeri, karena masing-masing institusi berada dalam kerangka kelembagaan yang berbeda. Pemerintah menerapkan tiga bentuk kelembagaan perguruan tinggi negeri, yaitu Perguruan Tinggi Negeri Satuan Kerja (PTN Satker), Perguruan Tinggi Negeri Badan Layanan Umum (PTN BLU), dan Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTNBH). Ketiganya berada dalam kerangka hukum yang berbeda sehingga model pengelolaan keuangan, struktur organisasi, dan pola hubungan dengan kementerian juga berbeda. PTN Satker masih sepenuhnya berada dalam mekanisme penganggaran negara sehingga aspek pengawasan internal sangat dipengaruhi oleh ketentuan keuangan negara dan sistem pengendalian Kementerian (Andriani et al., 2025). PTN BLU memiliki fleksibilitas dalam pengelolaan pendapatan dan belanja, yang diharapkan mampu meningkatkan kualitas layanan pendidikan. Sedangkan PTNBH diberikan otonomi yang lebih luas, tidak hanya dalam aspek keuangan, tetapi juga dalam tata kelola akademik dan organisasi (Kamila & Munajat, 2025).

Perbedaan tersebut menciptakan variasi dalam implementasi fungsi pengawasan internal. Pada PTN Satker, SPI bekerja dalam sistem pengawasan yang relatif hierarkis dan terintegrasi dengan mekanisme kementerian serta lembaga pemeriksa eksternal. Pada PTN BLU, kebutuhan pengawasan menjadi lebih kompleks karena kampus memiliki fleksibilitas dalam perolehan dan pengelolaan pendapatan sehingga SPI dituntut mampu mengawasi kebijakan pendapatan institusi, pengembangan layanan, serta efisiensi keuangan. Sementara itu pada PTNBH, tingkat otonomi membuat peran pengawasan internal berada pada posisi yang semakin strategis, karena SPI tidak hanya mengawasi kepatuhan terhadap regulasi, tetapi juga memastikan tata kelola internal berjalan sesuai prinsip akuntabilitas organisasi yang mandiri (Nurchayati et al., 2025).

Perbedaan konteks kelembagaan tersebut membuat kajian mengenai peran SPI tidak cukup dilihat sebagai fungsi audit internal secara umum. Ada kebutuhan untuk memahami peran tersebut secara lebih kontekstual, sesuai dengan tingkat otonomi dan struktur organisasi perguruan tinggi. Hal ini penting karena tata kelola pendidikan tinggi tidak hanya ditentukan oleh regulasi, tetapi juga oleh desain kelembagaan yang menempati perguruan tinggi tersebut.

Dengan demikian, peranan SPI harus dipahami dalam kerangka kelembagaan yang lebih luas, termasuk hubungan perguruan tinggi dengan kementerian, sistem pembiayaan, serta pola pengambilan keputusan di lingkungan kampus.

Di sisi lain, diskursus mengenai akuntabilitas perguruan tinggi di Indonesia masih didominasi oleh pembahasan mengenai evaluasi kinerja, penggunaan anggaran, dan pertanggungjawaban administratif, sementara kajian mengenai peran SPI dalam konteks kelembagaan perguruan tinggi masih relatif terbatas (Nurchayati et al., 2025; Saputra, 2023). Banyak penelitian mengkaji efektivitas SPI dalam mengawasi keuangan atau pencegahan fraud, namun belum banyak yang secara eksplisit membandingkan peran SPI pada PTN Satker, BLU, dan PTNBH. Padahal perbedaan struktur kelembagaan tersebut memberikan implikasi langsung terhadap desain pengawasan internal, pelaksanaan audit, hubungan SPI dengan pimpinan, serta tanggung jawab akuntabilitas institusi.

Penelitian ini berusaha mengisi keterbatasan tersebut dengan memilih pendekatan komparatif yang berfokus pada analisis dokumen, kebijakan, dan regulasi. Pendekatan ini memungkinkan peneliti untuk mengkaji peran SPI secara sistematis tanpa harus bergantung pada data empiris melalui wawancara, sehingga kajian dapat diarahkan pada pemahaman yang lebih luas mengenai bagaimana kelembagaan perguruan tinggi membentuk ruang dan fungsi pengawasan internal. Melalui analisis dokumen, laporan keuangan, kebijakan pengelolaan kampus, dan peraturan pemerintah, penelitian ini diharapkan mampu memberikan gambaran yang komprehensif mengenai variasi peran SPI dan implikasinya terhadap penyelenggaraan akuntabilitas kampus.

Dengan demikian, penelitian ini tidak hanya bertujuan menjelaskan perbedaan peran SPI pada tiga bentuk perguruan tinggi negeri, tetapi juga memberikan pemahaman mengenai bagaimana desain kelembagaan dan otonomi pendidikan tinggi mempengaruhi pelaksanaan pengendalian internal di lingkungan kampus. Hasil penelitian diharapkan mampu memperkaya literatur mengenai tata kelola perguruan tinggi, sekaligus memberikan perspektif baru mengenai pentingnya pengawasan internal dalam mendukung akuntabilitas perguruan tinggi di Indonesia.

REVIU LITERATUR

Satuan Pengawasan Internal (SPI) dalam Perguruan Tinggi

Satuan Pengawasan Internal (SPI) pada dasarnya merupakan unit yang menjalankan fungsi pengawasan dan penjaminan mutu pengendalian internal di lingkungan perguruan tinggi. Dalam literatur audit sektor publik, SPI dipahami sebagai elemen yang berfungsi memberikan keyakinan memadai terhadap penyelenggaraan kegiatan organisasi sesuai ketentuan, tujuan, serta prinsip tata kelola yang baik. Beberapa penelitian menyebutkan bahwa SPI tidak lagi dipandang sekadar sebagai unit audit yang bersifat administratif, tetapi telah berkembang sebagai perangkat tata kelola yang berkontribusi terhadap peningkatan transparansi, efektivitas program, serta akuntabilitas penggunaan anggaran publik (Kamila & Munajat, 2025).

Dalam konteks perguruan tinggi negeri, SPI berada dalam posisi yang unik karena harus melakukan fungsi pengawasan dengan tetap memperhatikan karakteristik akademik institusi. Artinya, fungsi SPI tidak hanya berkaitan dengan audit keuangan, tetapi juga pengawasan proses bisnis kampus, program akademik, pelayanan pendidikan, dan berbagai aktivitas institusional lain. Sehingga SPI secara fungsional memiliki hubungan dengan satuan kerja internal kampus, pimpinan perguruan tinggi serta lembaga pengawasan eksternal yang terkait (Sam & Imastary, 2022).

Pengendalian Internal dan Akuntabilitas Publik

Pengendalian internal umumnya dipahami sebagai proses yang dirancang untuk memberikan keyakinan bahwa organisasi telah melaksanakan kegiatan sesuai tujuan, kebijakan, dan peraturan. Suriyani & Zainuddin (2021) menyebutkan bahwa pengendalian internal memiliki peran penting dalam memastikan kepatuhan (*compliance*), efektivitas dan efisiensi operasi, pelaporan yang handal, serta perlindungan terhadap aset publik.

Akuntabilitas publik dalam perguruan tinggi menjadi tema yang semakin relevan seiring meningkatnya kebutuhan untuk mempertanggungjawabkan penggunaan sumber daya publik kepada masyarakat. Perguruan tinggi sebagai entitas negara dituntut untuk memastikan bahwa setiap kegiatan yang dilakukan memiliki dasar pertanggungjawaban yang jelas, baik secara administratif maupun substantif. Oleh karena itu, SPI dianggap sebagai salah satu unsur peningkatan akuntabilitas melalui fungsi pemeriksaan, evaluasi, pemantauan, dan pelaporan (Betty et al., 2025).

SPI pada PTN Satker, BLU, dan PTNBH

Literatur mengenai perguruan tinggi negeri di Indonesia mengelompokkan PTN dalam tiga bentuk kelembagaan, masing-masing dengan karakteristik tata kelola yang berbeda. PTN Satker merupakan institusi pendidikan tinggi yang berada langsung dalam struktur kementerian sehingga sistem akuntabilitasnya mengikuti prosedur keuangan negara yang berlaku (Asmawanti-S & Aisyah, 2017). Pada posisi ini, fungsi SPI biasanya lebih melekat pada proses kepatuhan (*compliance*) serta pengawasan administratif.

Berbeda dengan Satker, PTN BLU memiliki fleksibilitas keuangan dalam mengelola pendapatan dan belanja institusi. Literatur menunjukkan bahwa fleksibilitas tersebut menuntut pengawasan internal yang lebih adaptif serta mampu menjamin akuntabilitas tidak hanya terkait anggaran, tetapi juga layanan pendidikan yang bersifat publik. Sementara itu, PTNBH memperoleh otonomi yang lebih luas dalam tata kelola organisasi dan finansial, sehingga SPI bekerja dalam konteks pengawasan yang lebih luas, termasuk pengawasan kinerja serta fungsi pengendalian strategis. Penelitian yang mengkaji PTNBH umumnya mengaitkan peran SPI dengan kebutuhan akuntabilitas akademik dan transparansi dalam penyelenggaraan otonomi kampus (Islami et al., 2024).

Good University Governance

Konsep *good university governance* berkembang sejalan dengan kebutuhan untuk memperbaiki tata kelola perguruan tinggi berdasarkan prinsip transparansi, akuntabilitas, responsibilitas, kemandirian, serta keadilan. SPI dalam konteks ini diposisikan sebagai elemen penting yang mendukung penerapan prinsip-prinsip tersebut (Fatmawati & Suharto, 2024).

Literatur *governance* di perguruan tinggi menekankan bahwa akuntabilitas bukan hanya bersifat administratif, tetapi mencakup pertanggungjawaban akademik, keuangan, dan sosial (Khairunisa et al., 2025). Oleh karena itu, pengawasan internal diperlukan untuk memastikan bahwa perguruan tinggi menjalankan fungsi tridharma sekaligus mempertanggungjawabkan penggunaan anggaran kepada publik.

Perspektif Teoretis

Penelitian mengenai fungsi pengawasan internal umumnya memanfaatkan beberapa perspektif teoritis, khususnya teori agensi, teori *stewardship*, dan teori kelembagaan. Teori agensi menjelaskan hubungan antara penyelenggara pendidikan sebagai agen dan pemerintah atau publik sebagai *principal* yang membutuhkan mekanisme kontrol untuk memastikan kepentingan publik tetap terjaga. Sementara teori *stewardship* memandang bahwa pengelola perguruan tinggi memiliki komitmen untuk mencapai tujuan organisasi, sehingga

pengawasan internal berfungsi sebagai bagian dari penguatan komitmen dan peningkatan kinerja organisasi. Selain itu, teori kelembagaan digunakan untuk menjelaskan bagaimana desain kelembagaan, aturan formal, serta struktur organisasi mempengaruhi pelaksanaan fungsi pengawasan internal, termasuk bagaimana variasi kelembagaan PTN berdampak terhadap peran SPI.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi komparatif berbasis dokumen (*document-based comparative study*). Pendekatan kualitatif dipilih karena penelitian bertujuan memahami secara mendalam konstruksi kelembagaan dan pengaturan peran Satuan Pengawasan Internal (SPI) pada tiga bentuk Perguruan Tinggi Negeri (PTN), yaitu PTN Satuan Kerja (Satker), PTN Badan Layanan Umum (BLU), dan PTN Badan Hukum (PTNBH). Desain komparatif digunakan untuk mengidentifikasi persamaan dan perbedaan pengaturan SPI dalam konteks tata kelola dan akuntabilitas perguruan tinggi berdasarkan karakteristik kelembagaan masing-masing bentuk PTN.

Penelitian ini tidak diarahkan untuk mengukur efektivitas aktual SPI ataupun mengevaluasi implementasi pengawasan internal secara empiris, melainkan untuk menganalisis bagaimana peran, kedudukan, fungsi, dan kewenangan SPI dikonstruksikan secara normatif melalui dokumen kelembagaan, regulasi, serta kebijakan yang berlaku. Dengan demikian, fokus penelitian terletak pada representasi formal SPI dalam mendukung akuntabilitas kampus sebagaimana tertuang dalam dokumen resmi.

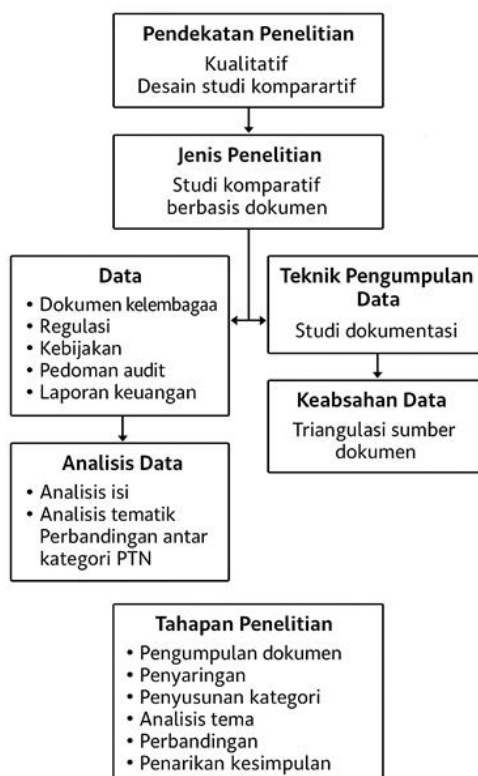
Sumber data penelitian menggunakan data sekunder yang berasal dari berbagai dokumen resmi dan relevan dengan penyelenggaraan pengawasan internal di perguruan tinggi negeri. Dokumen tersebut meliputi peraturan perundang-undangan, peraturan pemerintah mengenai penyelenggaraan PTN, kebijakan kementerian terkait pendidikan tinggi, peraturan mengenai Badan Layanan Umum (BLU), dokumen tata kelola PTNBH, pedoman penyelenggaraan SPI, struktur organisasi, laporan audit internal, laporan keuangan, laporan hasil pemeriksaan, serta dokumen evaluasi institusi lainnya yang tersedia secara resmi.

Pengumpulan data dilakukan melalui studi dokumentasi dengan cara menelusuri, mengidentifikasi, memilih, dan mengkaji dokumen yang relevan dengan fokus penelitian. Proses seleksi dokumen dilakukan berdasarkan kesesuaian substansi terhadap tema penelitian, khususnya dokumen yang memuat pengaturan mengenai posisi kelembagaan SPI, fungsi pengawasan, ruang lingkup kewenangan, mekanisme pelaporan, serta kaitannya dengan prinsip akuntabilitas perguruan tinggi.

Analisis data dilakukan menggunakan *content analysis* dan *thematic analysis*. Pada tahap awal, dokumen diklasifikasikan berdasarkan kategori tematik seperti landasan regulasi, kedudukan kelembagaan SPI, fungsi dan kewenangan, mekanisme pengawasan internal, serta bentuk akuntabilitas yang dikonstruksikan dalam tata kelola masing-masing PTN. Selanjutnya, dilakukan analisis komparatif untuk mengidentifikasi perbedaan dan persamaan antar bentuk PTN dalam memosisikan SPI sebagai bagian dari sistem pengendalian dan akuntabilitas kelembagaan. Analisis ini diarahkan untuk menghasilkan pemahaman konseptual mengenai variasi desain kelembagaan SPI pada PTN Satker, BLU, dan PTNBH.

Keabsahan data dilakukan melalui triangulasi sumber dokumen, yaitu dengan membandingkan informasi dari berbagai jenis dokumen, seperti regulasi pemerintah, pedoman internal perguruan tinggi, laporan kelembagaan, dan dokumen evaluasi lainnya (Sugiyono, 2024). Langkah ini dilakukan untuk meminimalkan bias normatif yang mungkin muncul dalam dokumen institusi serta meningkatkan konsistensi interpretasi terhadap data yang diperoleh. Selain itu, dilakukan pembacaan kritis (*critical reading*) dan verifikasi silang antar dokumen untuk memastikan kesesuaian informasi dan konteks kelembagaan yang dianalisis (Creswell & Poth, 2018).

Tahapan penelitian meliputi identifikasi dokumen, seleksi dokumen relevan, pengelompokan data berdasarkan tema, analisis isi dan tematik, perbandingan antar bentuk kelembagaan PTN, serta penarikan kesimpulan. Seluruh tahapan dilakukan secara sistematis guna memperoleh gambaran komparatif mengenai bagaimana SPI dirancang dan diposisikan dalam mendukung akuntabilitas perguruan tinggi berdasarkan bentuk kelembagaannya.



Gambar 1. Alur Penelitian

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Analisis Dokumen Regulasi dan Kelembagaan SPI

Analisis dokumen menunjukkan bahwa peran Satuan Pengawasan Internal (SPI) pada perguruan tinggi negeri secara formal ditentukan oleh kerangka regulasi yang melekat pada status kelembagaan masing-masing perguruan tinggi. Perbedaan status PTN Satker, PTN BLU, dan PTNBH menciptakan perbedaan mandat pengelolaan keuangan, struktur organisasi, serta sistem pertanggungjawaban, yang secara langsung membentuk fungsi dan ruang lingkup SPI.

Dokumen Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2012 dan Peraturan Pemerintah Nomor 4 Tahun 2014 menempatkan PTN Satker sebagai bagian dari sistem keuangan negara, PTN BLU sebagai entitas dengan fleksibilitas pengelolaan keuangan, dan PTNBH sebagai badan hukum dengan otonomi institusional. Konsekuensinya, SPI tidak memiliki satu pola peran yang seragam, melainkan beroperasi dalam kerangka pengawasan yang berbeda secara struktural. Temuan ini menunjukkan bahwa perbedaan peran SPI bukan disebabkan oleh preferensi manajerial atau praktik internal semata, tetapi merupakan hasil langsung dari desain kelembagaan yang ditetapkan oleh negara.

Peran SPI pada PTN Satker: Dominasi Logika Kepatuhan

Pada PTN Satker, hasil analisis menunjukkan bahwa SPI beroperasi dalam kerangka akuntabilitas keuangan negara yang sangat ketat. Dokumen regulasi dan pedoman

kelembagaan menempatkan PTN Satker sebagai unit kerja pemerintah yang seluruh aktivitas keuangannya tunduk pada mekanisme Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Dalam konteks tersebut, SPI diposisikan sebagai bagian dari Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dengan fokus utama pada kepatuhan terhadap prosedur perbendaharaan, pengadaan barang dan jasa, serta kelengkapan administrasi pertanggungjawaban. Tidak ditemukan mandat yang secara eksplisit memberi ruang bagi SPI untuk melakukan evaluasi kebijakan strategis atau pengawasan berbasis risiko institusional. Akibatnya, kontribusi SPI terhadap akuntabilitas kampus pada PTN Satker bersifat prosedural dan administratif, di mana akuntabilitas dimaknai sebagai kepatuhan terhadap aturan formal, bukan sebagai mekanisme penguatan tata kelola institusional.

Peran SPI pada PTN BLU: Perluasan Mandat Pengawasan

Berbeda dengan PTN Satker, hasil analisis pada PTN BLU menunjukkan adanya pergeseran rezim akuntabilitas yang berdampak pada perluasan peran SPI. Status BLU memberikan fleksibilitas kepada perguruan tinggi dalam mengelola pendapatan dan belanja untuk meningkatkan kualitas layanan pendidikan. Fleksibilitas ini secara implisit menuntut pengawasan internal yang tidak hanya berorientasi pada kepatuhan, tetapi juga pada efektivitas dan efisiensi pengelolaan sumber daya. Namun demikian, analisis dokumen menunjukkan bahwa regulasi BLU belum secara tegas merumuskan ulang mandat SPI agar sejalan dengan tuntutan tersebut. SPI pada PTN BLU tetap beroperasi dalam kerangka kepatuhan administratif, sementara pada saat yang sama diharapkan mampu melakukan evaluasi kinerja dan pengelolaan keuangan yang lebih kompleks. Kondisi ini menciptakan ambiguitas struktural, di mana SPI berada pada posisi transisional antara fungsi pengawasan administratif dan pengawasan manajerial tanpa kejelasan batas kewenangan. Temuan ini menunjukkan bahwa perluasan tanggung jawab SPI pada PTN BLU tidak selalu diikuti oleh kejelasan mandat kelembagaan, sehingga berpotensi melemahkan efektivitas pengawasan internal.

Peran SPI pada PTNBH: Integrasi Pengawasan dan Tata Kelola

Sementara itu, hasil analisis pada PTNBH menunjukkan konfigurasi peran SPI yang paling berbeda dibandingkan dua bentuk PTN lainnya. Status badan hukum memberikan otonomi yang luas kepada perguruan tinggi dalam mengelola keuangan, organisasi, dan kebijakan akademik, sekaligus memindahkan pusat akuntabilitas dari kementerian ke tingkat institusi (Islami et al., 2024). Dalam konteks ini, dokumen organisasi dan tata kelola PTNBH menunjukkan bahwa SPI diposisikan sebagai bagian integral dari sistem pengendalian internal dan tata kelola institusi. SPI tidak hanya menjalankan fungsi kepatuhan, tetapi juga memiliki mandat untuk melakukan evaluasi pengendalian internal, manajemen risiko, serta efektivitas kebijakan institusional. Namun, temuan penelitian juga menunjukkan bahwa kuat atau lemahnya peran SPI pada PTNBH sangat bergantung pada desain internal institusi, terutama terkait independensi struktural dan dukungan pimpinan. Regulasi negara memberikan kerangka umum, tetapi tidak menyediakan mekanisme pengawasan eksternal yang sebanding dengan tingkat otonomi PTNBH, sehingga terdapat risiko pengawasan yang bersifat self-regulatory apabila SPI tidak didukung oleh sistem tata kelola internal yang kuat.

Implikasi Kelembagaan terhadap Peran SPI

Secara komparatif, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat otonomi kelembagaan perguruan tinggi, semakin strategis peran SPI dalam mendukung akuntabilitas institusi. Pada PTN Satker, SPI berfungsi sebagai instrumen kepatuhan administratif; pada PTN BLU, SPI berada dalam posisi hibrida antara kepatuhan dan evaluasi kinerja; sedangkan pada PTNBH, SPI berfungsi sebagai mekanisme assurance tata kelola

internal. Pola ini menunjukkan bahwa akuntabilitas perguruan tinggi di Indonesia tidak bersifat tunggal, melainkan terfragmentasi berdasarkan desain kelembagaan. Temuan ini memperkuat perspektif teori kelembagaan yang menyatakan bahwa struktur regulasi dan konteks organisasi membentuk praktik pengendalian internal.

Dari sudut pandang teori agensi (Raharjo, 2015), SPI secara tradisional dipahami sebagai mekanisme kontrol untuk mengurangi asimetri informasi antara pengelola dan pemangku kepentingan. Namun, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pendekatan tersebut tidak sepenuhnya memadai untuk menjelaskan peran SPI pada PTNBH, di mana hubungan principal-agent menjadi semakin kabur akibat tingginya otonomi institusi. Dalam konteks ini, SPI tidak hanya berfungsi sebagai alat kontrol, tetapi juga sebagai bagian dari sistem self-governance yang menuntut integritas kelembagaan yang kuat. Dengan demikian, penelitian ini menunjukkan keterbatasan penerapan teori agensi klasik dalam konteks tata kelola pendidikan tinggi yang otonom.

Kontribusi utama penelitian ini terletak pada pemetaan konseptual peran SPI berdasarkan status kelembagaan perguruan tinggi. Penelitian ini menunjukkan bahwa peran SPI tidak dapat dilepaskan dari rezim akuntabilitas yang membingkainya, sehingga penguatan SPI tidak dapat dilakukan melalui pendekatan kebijakan yang seragam. Dengan mengidentifikasi perbedaan struktural peran SPI pada PTN Satker, BLU, dan PTNBH, penelitian ini memberikan kerangka analitis yang dapat digunakan untuk mengevaluasi dan merancang kebijakan pengawasan internal yang lebih kontekstual dalam tata kelola pendidikan tinggi di Indonesia.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan menganalisis peran Satuan Pengawasan Internal (SPI) dalam mendukung akuntabilitas perguruan tinggi negeri berdasarkan perbedaan status kelembagaan, yaitu PTN Satuan Kerja, PTN Badan Layanan Umum, dan PTN Badan Hukum. Berdasarkan analisis dokumen regulasi, pedoman kelembagaan, serta kerangka kebijakan pengelolaan pendidikan tinggi, penelitian ini menyimpulkan bahwa peran SPI tidak bersifat seragam, melainkan dibentuk secara struktural oleh desain kelembagaan yang ditetapkan negara. Perbedaan tingkat otonomi dan sistem pertanggungjawaban pada masing-masing bentuk PTN menghasilkan variasi orientasi pengawasan internal, mulai dari kepatuhan administratif hingga fungsi tata kelola institusional.

Pada PTN Satuan Kerja, SPI beroperasi dalam rezim akuntabilitas negara yang menekankan kepatuhan terhadap prosedur keuangan dan regulasi administratif. Dalam konteks ini, kontribusi SPI terhadap akuntabilitas kampus bersifat prosedural, dengan ruang terbatas untuk melakukan evaluasi kebijakan strategis. Pada PTN Badan Layanan Umum, peran SPI mengalami perluasan seiring dengan fleksibilitas pengelolaan keuangan, namun perluasan tersebut tidak sepenuhnya diikuti oleh kejelasan mandat kelembagaan. Kondisi ini menempatkan SPI dalam posisi hibrida antara pengawasan kepatuhan dan evaluasi kinerja, yang berpotensi menimbulkan ambiguitas peran. Sementara itu, pada PTN Badan Hukum, SPI diposisikan sebagai bagian integral dari sistem tata kelola internal, dengan mandat yang mencakup evaluasi pengendalian internal dan fungsi assurance institusional. Namun, efektivitas peran tersebut sangat bergantung pada desain internal dan independensi struktural SPI di masing-masing institusi.

Secara konseptual, penelitian ini menunjukkan bahwa akuntabilitas perguruan tinggi di Indonesia bersifat terfragmentasi berdasarkan rezim kelembagaan. Temuan ini memperkuat perspektif teori kelembagaan yang menekankan bahwa praktik pengendalian internal merupakan produk dari struktur regulasi dan konteks organisasi, sekaligus menunjukkan keterbatasan penerapan teori agensi klasik dalam menjelaskan peran SPI pada perguruan tinggi dengan tingkat otonomi yang tinggi. Dengan demikian, penelitian ini berkontribusi

pada literatur tata kelola pendidikan tinggi dengan menawarkan pemetaan konseptual peran SPI yang lebih kontekstual dan berbasis desain kelembagaan.

Meskipun demikian, penelitian ini memiliki sejumlah keterbatasan. Pertama, penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif berbasis analisis dokumen tanpa melibatkan data primer, sehingga temuan yang dihasilkan lebih merefleksikan desain regulasi dan kelembagaan dibandingkan praktik implementasi di lapangan. Kedua, penelitian ini tidak membedakan karakteristik spesifik antarperguruan tinggi dalam satu kategori kelembagaan, sehingga variasi internal di dalam kelompok PTN Satker, BLU, maupun PTNBH belum sepenuhnya terakomodasi. Ketiga, keterbatasan akses terhadap dokumen internal tertentu berpotensi membatasi kedalaman analisis terhadap dinamika pengawasan internal di tingkat operasional.

Berdasarkan keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya disarankan untuk menggabungkan analisis dokumen dengan data empiris, seperti wawancara mendalam atau observasi terbatas, guna memperoleh pemahaman yang lebih komprehensif mengenai praktik SPI di lapangan. Penelitian mendatang juga dapat memperluas cakupan analisis dengan membandingkan perguruan tinggi negeri dan swasta, atau mengkaji hubungan antara desain SPI dan kinerja institusi secara lebih eksplisit. Dari sisi kebijakan, hasil penelitian ini menyarankan perlunya perumusan desain pengawasan internal yang lebih kontekstual, dengan mempertimbangkan perbedaan rezim akuntabilitas dan tingkat otonomi perguruan tinggi, sehingga penguatan SPI tidak dilakukan melalui pendekatan seragam, tetapi disesuaikan dengan karakteristik kelembagaan masing-masing PTN.

DAFTAR PUSTAKA

- Andriani, W., Zahara, Z., Yentifa, A., Herman, L. A., Septriani, Y., & Angriani, R. (2025). Strengthening Strategies for Institutional Readiness of Public Universities in the Transformation toward Public Service Agency Status: A Case Study of PTN X. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 7(4), 1798–1808. <https://doi.org/10.24036/jea.v7i4.3878>
- Asmawanti-S, D., & Aisyah, S. (2017). Peran Satuan Pengawasan Intern dan Penerapan Pengendalian Internal Terhadap Pencapaian Good University Governance pada Perguruan Tinggi di Kota Bengkulu. *Jurnal Akuntansi*, 7(2), 101–114. <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.7.2.101-118>
- Betty, B., Meldawati, L., Mustamin, M., Erwinsyah, E., & Vira, N. (2025). The Strategic Role of Internal Audit in Strengthening Good University Governance. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 13(4), 935–946. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v13i4.3879>
- Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2018). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches* (4th ed.). SAGE Publications.
- Erlyani, N., Suhariadi, F., Ardi, R., & Bachri, A. A. (2022). Tantangan Perguruan Tinggi Negeri dalam Kesiapan untuk Berubah. *Jurnal Pengabdian Ilung*, 2(2), 162–172. <https://doi.org/10.20527/ilung.v2i2>
- Fatmawati, E., & Suharto, B. (2024). Change management towards good university governance in Indonesia: Study at Islamic religious universities based on BLU mandate. *Cogent Social Sciences*, 10(1), 2333081. <https://doi.org/10.1080/23311886.2024.2333081>
- Islami, J. M. M., Kirom, F. A., & Habibi, M. M. (2024). Analisis Kebijakan PTNBH dalam Upaya Meningkatkan Kualitas Pendidikan dan Kemandirian Kampus pada Kampus Eks LPTK. *Jurnal Manajemen Pendidikan Dan Ilmu Sosial*, 6(1), 38–44. <https://doi.org/10.38035/jmpis.v6i1>
- Kamila, N. R., & Munajat, D. E. (2025). The Role of Internal Audit in the Implementation of Good University Governance to Improve Financial Management Accountability (Case Study at PTN-BH , Universitas Pendidikan Indonesia). *Eduvest - Journal of Universal*

- Studies*, 5(7), 9577–9583. <https://doi.org/10.59188/eduvest.v5i7.51953>
- Khairunisa, T., Herdo, R. L., Mufid, Z. I., Santika, C. D., Anggraini, M., & Aryani, F. (2025). Good University Governance dan Kinerja Perguruan Tinggi. *Journal of Student Research*, 3(4), 45–58. <https://doi.org/10.55606/jsr.v3i1.3535>
- Nurchayati, N., Pratiwi, S., Hidayat, T., Rahmawati, D. Y., & Kiswanto, K. (2025). Analisis Laporan Keuangan Universitas Negeri Semarang Sebelum Dan Sesudah Menjadi Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum. *Jurnal Ilmiah Raflesia Akuntansi*, 11(2), 95–100. <https://doi.org/10.53494/jira.v11i2.911>
- Raharjo, E. (2015). Teori Agensi dan Teori Stewardship Dalam Perspektif Akuntansi. *Enterprise Risk Management*, 31–41. https://doi.org/10.46799/jurnal_syntax_transformation.v1i8.123
- Rohmah, P. A., Muhammad, A., Utami, D. D., & Maulana, I. N. H. (2024). Peran Pengetahuan dan Kekuasaan dalam Implementasi PTN-BH di Indonesia. *Jurnal Al-Azhar Indonesia Seri Humaniora*, 9(2), 80–88. <https://doi.org/10.36722/sh.v9i2.2813>
- Sam, I., & Imastary, M. (2022). Analisis Pelaksanaan Good University Governance, Sistem Pengendalian Intern dan Hubungannya dengan Kualitas Layanan di Universitas Jambi. *Jambi Accounting Review*, 3(1), 48–64. <https://doi.org/10.22437/jar.v3i1.19291>
- Saputra, K. (2023). Dampak Kebijakan Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTN BH) yang Mengakibatkan Munculnya Komersialisasi Pendidikan. *Journal on Education*, 05(04), 11943–11950. <https://doi.org/10.31004/joe.v5i4.2153>
- Sugiyono. (2024). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Suriyani, S., & Zainuddin, Z. (2021). Pengaruh Satuan Pengawasan Internal (SPI) dan Penerapan Internal Control Terhadap Pencapaian Good University Governance (GUG) Pada Universitas Islam Negeri Raden Fatah Palembang. *Jurnal Ilmiah Bina Darma*, 4(1), 34–42. <https://doi.org/10.33557/jibm.v4i1.1279>
- Tamara, N. E., & Supriyanto, A. (2022). Penerapan Standar Akuntansi Keuangan untuk Pengelolaan Keuangan di Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTN-BH). *Jurnal Manajemen Pendidikan*, 13(2), 17–25. <https://doi.org/10.21009/jmp.v13i1.27037>