

## **Faktor Penentu Akuntabilitas Keuangan Daerah: Analisis Moderasi SPI**

**Afthon Azharul Umam<sup>1)</sup>, Zulfikar<sup>2)</sup>**

*Program Studi Akuntansi Universitas Muhammadiyah Surakarta<sup>1,2</sup>*

*b200180081@student.ums.ac.id<sup>1)</sup>, zulfikar@ums.ac.id<sup>2)</sup>*

### **ABSTRACT**

*This study aims to analyze the effect of fiscal decentralization, dependence on the central government, regional financial management, and regional government performance on the accountability of regional financial reports, as well as the moderating role of the Internal Control System (ISC) in this relationship. This study uses a positivistic quantitative approach with cross-section data from 35 regional governments in Central Java Province during 2019–2023, obtained through documentation of financial reports and government audit results. Accountability is measured based on audit opinions, and ISC serves as a moderating variable. Analysis techniques include descriptive statistics, classical assumption tests, moderation regression, and hypothesis tests. The results show that fiscal decentralization, financial management, and regional government performance have a significant positive effect on accountability, while dependence on the central government has a significant negative effect. ISC moderates these relationships differently: weakening the positive effect of the first three variables, but strengthening the negative effect of dependence on the central government. Overall, all variables and their interactions are proven to significantly affect accountability. These findings emphasize the importance of strengthening proportional ISC and optimizing fiscal decentralization in order to improve transparency and accountability of regional finances.*

**Keywords:** *Accountability, Fiscal Decentralization, Government Performance, Internal Control System, Public Financial Management*

### **ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh desentralisasi fiskal, ketergantungan pada pemerintah pusat, pengelolaan keuangan daerah, dan kinerja pemerintah daerah terhadap akuntabilitas laporan keuangan daerah, serta peran moderasi Sistem Pengendalian Intern (SPI) dalam hubungan tersebut. Studi ini menggunakan pendekatan kuantitatif positivistik dengan data cross-section dari 35 pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah selama 2019–2023, diperoleh melalui dokumentasi laporan keuangan dan hasil audit pemerintah. Akuntabilitas diukur berdasarkan opini audit, dan SPI berfungsi sebagai variabel moderasi. Teknik analisis meliputi statistik deskriptif, uji asumsi klasik, regresi moderasi, dan uji hipotesis. Hasil menunjukkan bahwa desentralisasi fiskal, pengelolaan keuangan, dan kinerja pemerintah daerah berpengaruh positif signifikan terhadap akuntabilitas, sedangkan ketergantungan pada pemerintah pusat berpengaruh negatif signifikan. SPI memoderasi hubungan-hubungan tersebut secara berbeda: memperlemah pengaruh positif tiga variabel pertama, namun memperkuat pengaruh negatif ketergantungan pada pemerintah pusat. Secara keseluruhan, seluruh variabel dan interaksinya terbukti memengaruhi akuntabilitas secara signifikan. Temuan ini menegaskan pentingnya penguatan SPI yang proporsional dan optimalisasi desentralisasi fiskal guna meningkatkan transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah.

**Kata Kunci:** Akuntabilitas, Desentralisasi Fiskal, Kinerja Pemerintah, Pengelolaan Keuangan, Sistem Pengendalian Internal

## **PENDAHULUAN**

Akuntabilitas adalah perwujudan kewajiban untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan atas pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui suatu media pertanggungjawaban secara periodik. Akuntabilitas adalah kemampuan memberi jawaban kepada otoritas yang lebih tinggi atas tindakan seseorang/ sekelompok orang terhadap masyarakat luas dalam suatu organisasi. Akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban dari seseorang atau sekelompok orang yang diberi amanat untuk menjalankan tugas tertentu (Ichalina & Handayani, 2019).

Akuntabilitas sangat penting dalam hal pelaksanaan kinerja suatu entitas karena berkaitan langsung dengan hubungan antara entitas dan masyarakat sekitarnya. Laporan keuangan entitas, terutama dengan ruang lingkup publik, adalah instrumen utama yang dapat menjamin kepercayaan pihak publik dikarenakan apabila informasi yang diberikan dapat dipastikan akuntabilitasnya baik dalam kelengkapan isi laporan atau kemudahan akses maka tingkat kepercayaan pihak publik terhadap entitas tersebut akan meningkat. Laporan keuangan pemerintah daerah adalah instrumen utama pertanggungjawaban publik; kualitas akuntabilitas baik dari sisi kelengkapan informasi maupun kemudahan akses akan secara langsung memengaruhi tingkat kepercayaan stakeholder terhadap entitas publik (Mardiasmo, 2014).

Akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah adalah kewajiban entitas untuk menjelaskan dan mempertanggungjawabkan setiap tindakan sesuai wewenang yang diberikan kepada pemangku kepentingan, tidak hanya melalui penyusunan laporan keuangan yang lengkap dan akurat, tetapi juga dengan memastikan informasi tersebut tersedia dan mudah diakses oleh publik (Mardiasmo, 2014). Pertanggungjawaban harus benar-benar sesuai dengan wewenang yang telah diberikan untuk melakukan pengelolaan keuangan secara terbuka kepada masyarakat luas terkait pengelolaan keuangan daerah. Akuntabilitas terkait laporan keuangan tidak hanya mencakup penyajian laporan keuangan. Dalam hal ini, laporan yang mengandung informasi relevan dan memenuhi kebutuhan pengguna, melainkan laporan keuangan yang secara langsung tersedia dan dapat diakses oleh pengguna laporan keuangan. Akuntabilitas dapat dikatakan efektif apabila informasi yang berkaitan dalam laporan keuangan tersebut mudah diakses oleh publik.

Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK pada tahun 2020, kebanyakan daerah di Pulau Jawa mendapatkan hasil opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) hanya dengan dua daerah yang memperoleh hasil opini WDP (Wajar Dengan Pengecualian) dan satu daerah yang memperoleh hasil opini TW (Tidak Wajar). Sebelumnya di tahun 2019, seluruh daerah di Pulau Jawa mendapatkan opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) dari BPK. Penurunan ini umumnya disebabkan oleh temuan BPK terkait kelemahan pengendalian internal dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, yang menuntut perbaikan tata kelola lebih lanjut.

Terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi akuntabilitas. Faktor-faktor yang dimaksud adalah Desentralisasi Fiskal, ketergantungan pada pemerintah Pusat, Pengelolaan Keuangan Daerah, Kinerja Pemerintah Daerah, dan Sistem Pengendalian Internal. Desentralisasi di Indonesia dimulai pada tahun 2001 yang kemudian pelaksanaannya dengan penyempurnaan tatanan politik pemerintahan terhadap UU No. 22 tahun 1999 diganti dengan UU No. 32 tahun 2004 tentang pemerintah daerah dan UU No. 25 tahun 1999 yang diganti dengan UU No. 33 tahun 2004 tentang sumber pendapatan daerah. Penyempurnaan ini kemudian diikuti dengan adanya otonomi daerah sebagai berlakunya desentralisasi fiskal.

Desentralisasi di Indonesia dilaksanakan dengan penyempurnaan tatanan politik pemerintahan. Penyempurnaan yang dimaksud ini diikuti dengan adanya otonomi daerah sebagai berlakunya desentralisasi fiskal. Pada saat penerapan otonomi daerah yang dilaksanakan oleh pemerintah Republik Indonesia, mulai muncul masalah-masalah yang berkaitan dengan otonomi daerah di mana salah satunya adalah rendahnya transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah. Masalah tersebut diakibatkan karena rendahnya kuantitas dan kualitas Sumber Daya Manusia di bidang keuangan dan pengawasan daerah dalam penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (Nugroho & Saraswati, 2018).

Menurut Liu dalam Purbasari dan Bawono (2017), desentralisasi fiskal merupakan fungsi pengeluaran belanja dan sumber pendapatan dari pemerintah daerah. Pemberlakuan desentralisasi fiskal pada dasarnya mengharuskan pemerintah daerah untuk mengurus daerahnya dengan mengalokasikan belanja yang sesuai dengan pendapatannya demi menggali potensi sumber daya yang dimilikinya. Desentralisasi merupakan penyerahan wewenang dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk mengatur dan mengurus pemerintahan dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Mimba, *et al* dalam Purbasari dan Bawono (2017), mengemukakan bahwa desentralisasi menjadi tren baru di hampir semua negara berkembang, dan desentralisasi khususnya fiskal menjadi elemen yang sangat penting dalam reformasi sektor publik di negara berkembang. Kehadiran otonomi daerah menuntut pemerintah daerah untuk dapat mandiri dalam mengurus pemerintahannya dan dalam pelaksanaan, pemerintahan harus menjalankan sesuai peraturan yang ditetapkan untuk memperoleh kinerja yang baik sehingga akuntabilitas laporan keuangan dapat diterima. Penelitian yang dilaksanakan oleh Mulyanto *et al.* (2021) menemukan bahwa Desentralisasi Fiskal memiliki pengaruh positif terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. Sedangkan penelitian yang dilaksanakan Purbasari dan Bawono (2017) bahwa Desentralisasi Fiskal tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan,

Bagaimana daerah dapat mengatasi ketergantungan anggarannya kepada pemerintah pusat untuk memenuhi kebutuhan seluruh kegiatan pembangunan daerah merupakan masalah umum yang terkait dengan pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi. Data menunjukkan bahwa sebagian besar daerah di Indonesia masih sangat bergantung pada dana transfer pusat (Maggara *et al*, 2024). Beberapa dampak buruk pada kemandirian fiskal daerah diakibatkan oleh ketergantungan

pada dana transfer pusat. Salah satu dampak utamanya adalah terbatasnya kemampuan pemerintah daerah untuk mendistribusikan dana sesuai dengan kebutuhan daerah tertentu. Karena besarnya persentase transfer pusat, anggaran saat ini sering digunakan untuk memenuhi kewajiban dan aturan di tingkat pusat, yang mungkin tidak selalu relevan dengan tujuan daerah. Oleh karena itu, pemerintah daerah terbatas dalam kemampuan mereka untuk merancang dan melaksanakan inisiatif yang lebih sesuai dengan kebutuhan masyarakat mereka. Hal ini menyebabkan perencanaan dan pengelolaan anggaran daerah tidak fleksibel dan kurangnya kreativitas dalam menangani masalah daerah. Ketika Pemda mendapatkan hak-haknya sebagai penyelenggara pemerintahan di daerah dan tidak bergantung pada aturan dan bantuan dari pemerintah pusat, hal itu akan memungkinkan terjadinya pengelolaan potensi daerah yang berbasis kultural secara lebih baik dan progresif (Mudhofar & Tahar, 2016).

Kurniasih (dalam Mudhofar & Tahar, 2016) menemukan bahwa peningkatan kualitas dan akuntabilitas laporan keuangan daerah secara langsung dipengaruhi oleh pengalihan proses pengambilan keputusan ke tingkat pemerintahan yang lebih dekat dengan masyarakat. Hal ini dikarenakan tingkat pemerintahan tersebut merancang dan melaksanakan program pelayanan. Hal ini merupakan salah satu cara untuk meminta pertanggungjawaban pemerintah daerah atas kewenangan yang diberikan untuk memantau dan mendokumentasikan kinerja. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa upaya pemerintah daerah untuk mencapai akuntabilitas meningkat seiring dengan tingkat otonominya, yang juga mengurangi ketergantungannya pada pemerintah pusat. Penelitian yang telah dilakukan oleh Nurmuthmainnah & Mediaty (2020) menyatakan bahwa ketergantungan Daerah berpengaruh negatif terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Pengelolaan keuangan daerah membutuhkan standar akuntansi pemerintah yang digunakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku dan dapat diterima secara umum demi mewujudkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (PP No.71/2010, standar Akuntansi Pemerintahan). Upaya untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas penggunaan keuangan daerah secara tepat waktu dan penggunaan anggaran dilakukan secara efektif, pelaporan keuangan yang dilakukan pemerintah harus didukung dengan bukti administrasi yang konkrit mengenai keterbukaan pelaporan.

Pengelolaan keuangan daerah harus dilaksanakan dengan prinsip akuntabilitas dan transparansi yang memastikan setiap penggunaan anggaran dijelaskan secara jujur dan terbuka, serta dapat diakses oleh publik sebagai bagian dari hak informasi masyarakat (Mulyana, 2006). Publik berhak mengakses laporan keuangan yang disajikan melalui media apapun sebagai pihak yang berkepentingan karena informasi tersebut merupakan hak mereka. Pada pengelolaan keuangan daerah, akuntabilitas pengelolaan dana sangat penting untuk dapat mengurangi tuduhan unsur politis dari dana yang telah dianggarkan dari pemerintah pusat. Alokasi dana diiringi dengan aspek perencanaan yang tepat agar tidak dijadikan sebagai alat politik dan kepentingan pribadi. Alokasi dana harus akuntabel dan transparan untuk pembuatan laporan pertanggungjawaban keuangan tersebut.

Laporan keuangan berada dalam posisi keuangan yang penting karena tercantumnya transaksi-transaksi yang dilakukan oleh organisasi sektor publik beserta pertanggungjawaban aktivitasnya berfungsi sebagai media kepada publik dalam memberikan informasi yang akan digunakan untuk mengambil keputusan dan mengevaluasi kinerja pemerintahan. Laporan yang berkualitas memiliki nilai manfaat yang tinggi bagi penggunanya, dan dalam hal ini laporan keuangan harus memenuhi prinsip-prinsip dengan tepat dan disusun sesuai dengan standar akuntansi pemerintah karena hal tersebut merupakan salah satu aspek yang diperlukan untuk memperbaiki dan meningkatkan kualitas laporan keuangan. Laporan yang disajikan disebut berkualitas apabila memenuhi karakteristik kualitatif yakni relevan, andal, dapat dibandingkan dan dipahami (Suryani & Riharjo, 2018).

Penelitian oleh Sarmigi dan Maryanto (2020) menemukan bahwa Pengelolaan Keuangan Daerah berpengaruh terhadap Kinerja Pemerintahan Daerah, secara simultan terdapat pengaruh signifikan antara Pengelolaan Keuangan Daerah dan *Good Governance* terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten Kerinci. Kinerja pemerintah daerah merupakan suatu konsep mengenai tingkatan pencapaian tujuan sebuah instansi pemerintah sebagai penjabaran visi, misi, dan strategi instansi pemerintah. Berkaitan dengan kinerja, salah satu faktor yang menentukan berhasilnya kinerja pada suatu organisasi sektor publik dapat dilihat dari proses perencanaan karena suatu perencanaan dapat menentukan keberhasilan program kegiatan. Kinerja tidak dapat dilihat hanya dari input atau perencanaan program saja, tetapi lebih ditekankan pada jalannya proses, *output*, manfaat, dan *outcome* dari program kegiatan tersebut bagi kesejahteraan.

Halim dan Kusufi dalam Idward *et al.* (2018) menyatakan sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah sistem yang memiliki tujuan membantu manajer dalam menilai capaian strategi dengan tolak ukur kinerja keuangan dan *non* keuangan. Penelitian yang dilaksanakan oleh Purbasari dan Bawono (2017) di Pulau Jawa dengan populasi dan sampel berupa daerah di Jawa menemukan bahwa Kinerja Pemerintah Daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. Dari beberapa hasil penelitian yang tidak konsisten satu sama lain, diduga terdapat sebuah variabel lain yang memoderasi hubungan antara variabel-variabel tersebut yaitu SPI atau Sistem Pengendalian Internal. Sistem pengendalian internal (SPI) di sektor pemerintahan merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Sistem pengendalian internal dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan daerah.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), SPI merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai untuk tercapainya efektifitas dan efisiensi dalam proses akuntansi, terutama dalam menciptakan keandalan laporan keuangan; memiliki tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan

ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Peningkatan sistem yang kuat untuk mendapatkan *output* laporan keuangan yang baik, akuntabel, dan terbebas dari kesalahan merupakan hal yang sangat didukung dan didorong oleh pemerintahan.

Laporan keuangan yang baik berguna untuk mendukung instansi atau perusahaan yang bersangkutan dalam kegiatan mereka ke depan. Sebagai respon dan penegasan terhadap keinginan tersebut, mulai muncul sistem pengendalian pemerintah yang mengacu pada konsep pengendalian internal. Sistem pengendalian internal pemerintah yang baik dan kuat mampu menciptakan peningkatan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Penelitian Aditya & Surjono (2017) menunjukkan bahwa penerapan SPI berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah, dengan SPI yang kuat meningkatkan reliabilitas dan objektivitas informasi keuangan serta mencegah inkonsistensi. Penerapan SPI mampu meningkatkan reliabilitas, objektivitas informasi dan mencegah inkonsistensi serta memudahkan proses audit laporan keuangan. Semakin baik SPI pemerintah, maka kualitas laporan yang dihasilkan pemerintah juga akan semakin baik.

Penelitian yang dilakukan oleh Mulyanto *et al.* (2021) menggunakan SPI sebagai variabel *moderating*, menemukan bahwa SPI memoderasi antara Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, dan Desentralisasi Fiskal terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Arumanti (2018) menggunakan Pengendalian Internal Pemerintah sebagai variabel moderating, menemukan bahwa Pengendalian Internal Pemerintah memoderasi pengaruh sistem akuntansi keuangan daerah, penyajian laporan keuangan daerah, aksesibilitas laporan keuangan daerah, dan desentralisasi fiskal terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

## **TINJAUAN PUSTAKA**

### ***Stewardship Theory***

Teori Stewardship menggambarkan manajer sebagai individu yang terdorong untuk mencapai kepentingan organisasi secara kolektif, bukan didasari oleh motif pribadi (Zaen & Ahyani, 2023). Teori ini menekankan bahwa manajer, sebagai pelayan (*steward*), bertindak berdasarkan prinsip kepercayaan, tanggung jawab, integritas, dan kejujuran demi tujuan bersama, bahkan saat terjadi perbedaan kepentingan antara *principal* dan *steward*. Dalam konteks organisasi sektor publik seperti pemerintah daerah, manajer berperan sebagai pelayan masyarakat yang berkewajiban menyajikan informasi keuangan yang transparan dan dapat dipertanggungjawabkan (Ichalina & Handayani, 2019). Kualitas laporan keuangan sangat bergantung pada kompetensi sumber daya manusia yang menyusunnya. Oleh karena itu, relevansi Stewardship Theory dalam penelitian ini terletak pada akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah yang harus memenuhi ketentuan yang berlaku agar dapat dipercaya oleh publik sebagai bentuk pertanggungjawaban informasi.

### **Akuntabilitas Laporan Keuangan**

Akuntabilitas merupakan bentuk pertanggungjawaban seseorang atau sekelompok orang atas amanah yang diterima, dengan memberikan jawaban atas tindakan mereka kepada otoritas yang lebih tinggi, khususnya dalam konteks organisasi publik. Dalam pengelolaan keuangan daerah, akuntabilitas mencakup seluruh proses mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pelaporan, pertanggungjawaban, hingga pengawasan yang harus dapat dipertanggungjawabkan kepada DPRD dan masyarakat (Leatemia & Usmany, 2021). Pemerintah daerah dituntut menyusun laporan keuangan sesuai standar akuntansi pemerintahan yang berlaku umum serta memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan. Penyajian informasi yang jelas, utuh, dan tepat waktu dalam laporan keuangan tidak hanya mencerminkan transparansi, tetapi juga menjadi landasan terwujudnya akuntabilitas. Lebih lanjut, akuntabilitas laporan keuangan tidak hanya bergantung pada kualitas penyajian, tetapi juga pada keterjangkauan informasi tersebut oleh publik, karena masyarakat sebagai pihak pemberi amanah memiliki hak untuk mengakses informasi keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah (Purba et al., 2021).

### **Pengembangan Hipotesis**

#### **Desentralisasi Fiskal dan Akuntabilitas Laporan Keuangan**

Desentralisasi adalah sebuah kewenangan untuk mengatur dan mengurus situasi daerah di negara kesatuan yang meliputi segenap kewenangan pemerintahan kecuali beberapa yang dipegang oleh pemerintah pusat yang diantaranya yaitu hubungan luar negeri, pengadilan, moneter dan keuangan, serta pertahanan keamanan. Kewenangan yang disebutkan tidak meliputi partisipasi dari pihak pemerintah daerah karena mereka tidak berperan apapun dalam pengendalian hal-hal tersebut.

Desentralisasi merupakan sebuah instrumen untuk mencapai salah satu tujuan bernegara, dimana yang paling utama berupa memberikan pelayanan publik yang lebih baik dan menciptakan proses pengambilan keputusan yang lebih demokratis. Desentralisasi fiskal merupakan pemberian kewenangan di bidang penerimaan keuangan yang sebelumnya berpusat baik secara administratif maupun pemanfaatannya diatur atau dilakukan oleh pemerintah. Desentralisasi adalah penyerahan wewenang pemerintahan oleh pemerintah kepada daerah otonom untuk mengatur urusan daerahnya sendiri. Perwujudan dari desentralisasi yaitu dengan adanya pelimpahan kewenangan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah untuk melakukan pembelanjaan, kewenangan pemungutan pajak, pembentukan dewan yang dipilih rakyat, kepala daerah yang dipilih oleh DPRD, dan bantuan dalam bentuk transfer dari pemerintah pusat.

Desentralisasi menjadi sebuah tren baru di hampir semua negara berkembang, dan desentralisasi terutama fiskal menjadi elemen yang penting dalam reformasi sektor publik di negara berkembang. Desentralisasi fiskal dalam bentuk tingkatan kemandirian daerah dan kinerja penyelenggaraan pemerintah, memiliki pengaruh positif terhadap kemungkinan tingginya akuntabilitas pelaporan keuangan

pemerintah daerah. Kemandirian daerah memiliki pengaruh positif terhadap laporan keuangan karena dengan tingkat kemandirian daerah yang tinggi, dapat dibiayainya belanja daerah secara mandiri sehingga dapat memberikan pertanggungjawaban, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitasnya secara efektif dan efisien.

Desentralisasi fiskal memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk mengelola penerimaan dan belanja daerah secara mandiri. Dengan kemandirian fiskal yang lebih tinggi, pemerintah daerah dapat menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan lebih efektif, transparan, dan akuntabel (Oates, 1999; Martinez-Vazquez & McNab, 2003).

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut.

H<sub>1</sub>: Desentralisasi Fiskal berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah

### **Ketergantungan pada Pemerintah Pusat dan Akuntabilitas Laporan Keuangan**

Ketika Pemda mendapatkan hak-haknya sebagai penyelenggara pemerintahan di daerah dan tidak bergantung pada aturan dan bantuan dari pemerintah pusat, hal itu akan memungkinkan terjadinya pengelolaan potensi daerah yang berbasis kultural secara lebih baik dan progresif (Mudhofar & Tahar, 2016). Model pemerintahan yang terdesentralisasi ini, yang memberikan kewenangan bagi pengelolaan daerah secara otonom, dianggap dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat daerah melalui penyediaan layanan publik yang lebih efisien. Kurniasih (dalam Mudhofar & Tahar, 2016) menemukan bahwa penyerahan proses pengambilan keputusan ke tingkat pemerintahan yang lebih dekat dengan masyarakat berpengaruh langsung pada program pelayanan yang dirancang, dan kemudian dilaksanakan oleh pemerintah, sehingga berpengaruh terhadap peningkatan kualitas dan akuntabilitas laporan keuangan daerah. Ini adalah salah satu cara agar pemerintah daerah dapat dimintai pertanggungjawaban atas kewenangan yang diberikan untuk mengawasi dan melaporkan kinerja. Akibatnya, dapat dikatakan bahwa semakin otonom suatu pemerintah daerah, semakin kecil ketergantungannya pada pemerintah federal dan semakin besar upayanya untuk mencapai akuntabilitas. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut.

H<sub>2</sub>: Ketergantungan pada pemerintah pusat berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah

### **Pengelolaan Keuangan Daerah dan Akuntabilitas Laporan Keuangan**

Pengelolaan keuangan daerah merupakan keseluruhan dari kegiatan pemerintah daerah dalam melaksanakan kinerja finansial mereka. Pengelolaan yang baik berpotensi memberikan output yang baik pula dalam penyajian laporan keuangan. Perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan yang konsisten merupakan aspek utama demi pengelolaan keuangan yang optimal. Pengelolaan keuangan daerah adalah kegiatan yang dapat mempengaruhi kesejahteraan rakyat dan negara Indonesia karena kewajiban seluruh instansi baik pemerintah pusat maupun

pemerintah daerah dalam menyusun laporan keuangan mereka merupakan wujud dari akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah yang dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat secara proporsional.

Pengelolaan keuangan daerah dapat ditentukan berdasarkan kinerja komponen-komponen yang terdapat di dalam laporan keuangan yang disajikan. Namun akuntabilitas dari laporan keuangan tersebut belum tentu dapat dipastikan. Akuntabilitas laporan keuangan yang efektif bergantung pada tingkatan pengelolaan keuangan daerah berdasarkan hasil dari laporan yang disajikan oleh daerah yang bersangkutan. Pengelolaan keuangan daerah meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, dan pengawasan. Proses yang terstandar dan konsisten akan meningkatkan kualitas dan akuntabilitas laporan keuangan (Van Helden & Reichard, 2004; Permendagri No. 13/2006).

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis ketiga sebagai berikut.

H<sub>3</sub>: Pengelolaan Keuangan Daerah berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan

### **Kinerja Pemerintah Daerah dan Akuntabilitas Laporan Keuangan**

Sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah sistem yang bertujuan untuk membantu manajer dalam penilaian pencapaian strategi dengan tolak ukur kinerja keuangan dan non-keuangan. Beberapa negara berkembang mengalami peningkatan dalam hal kebutuhan untuk pengukuran kinerja dan informasi kinerja. Pada awalnya, pengukuran kinerja di Indonesia bermula dengan diberlakukannya LAKIP atau Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan. Munculnya LAKIP mengakibatkan kemunculan sistem penilaian kinerja yang lain berupa LPPD atau Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah dan LKPJ atau Laporan Keterangan Pertanggungjawaban. Sistem-sistem tersebut mengembangkan pengukuran kinerja tidak hanya di bagian pemerintahan saja, namun bagian-bagian lain juga yang tergolong krusial dalam pelaksanaan kegiatan pemerintahan.

Kinerja pemerintah daerah penting untuk mendorong kemajuan daerah yang diurus dalam rangka pencapaian tujuan, visi, dan misi. Semakin tinggi kinerja pemerintah daerah, maka semakin baik pula penataan pemerintah daerah yang bersangkutan. Pengukuran kinerja memberikan sebuah peluang bagi daerah untuk saling memberikan pembuktian bahwa daerah mereka lebih unggul daripada daerah lain di Indonesia. Kinerja pemerintah daerah memiliki hubungan yang positif dengan akuntabilitas laporan keuangan. Sehingga, semakin baiknya opini kinerja yang diberikan maka semakin tinggi kemungkinan bagi sebuah daerah untuk memiliki akuntabilitas laporan keuangan yang tinggi. Pengukuran kinerja sektor publik, seperti melalui LAKIP, LPPD, dan LKPJ, mendorong perbaikan pelayanan publik dan pertanggungjawaban keuangan. Kinerja yang lebih baik akan ter-refleksi dalam akuntabilitas laporan keuangan (Hatry, 1999; Undang-Undang No. 25/2004).

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis keempat sebagai berikut.

H<sub>4</sub>: Kinerja Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah

### **Desentralisasi Fiskal dan Sistem Pengendalian Internal**

Desentralisasi fiskal adalah suatu proses pemberian hak atau kewenangan kepada daerah untuk melaksanakan pengelolaan potensi sumber daya yang ada pada daerah tersebut. Pengelolaan potensi sumber daya dapat diwujudkan apabila pertanggungjawaban yang dilakukan oleh pemerintah daerah benar-benar dijadikan integritas di dalamnya. Desentralisasi merupakan sebuah instrumen untuk mencapai salah satu tujuan bernegara, di mana yang paling utama berupa memberikan pelayanan publik yang lebih baik dan menciptakan proses pengambilan keputusan yang lebih demokratis. Apabila sistem pengendalian internal pemerintah benar-benar mengawasi pemerintah daerah dalam hal pelaksanaan pengelolaan dan pemanfaatan potensi sumber daya daerahnya, maka kecil kemungkinan terjadinya tindakan *fraud* yang dilakukan oleh pemerintah daerah dalam menjalankan proses desentralisasi fiskal. Dengan begitu, maka terciptalah pertanggungjawaban atau akuntabilitas yang baik dan terarah. Sistem pengendalian internal (SPI) mendukung transparansi dan mencegah *fraud* dalam desentralisasi fiskal. Implementasi SPI sesuai kerangka COSO meningkatkan akuntabilitas laporan (COSO, 2013; Permendagri No. 64/2013).

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis kelima sebagai berikut.

H<sub>5</sub>: Desentralisasi Fiskal berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah dengan sistem pengendalian internal sebagai variabel *moderating*

### **Ketergantungan pada Pemerintah Pusat dan Sistem Pengendalian Internal**

Dana transfer merupakan salah satu jenis dana daerah yang bersumber dari pemerintah pusat. Oleh karena itu, pemerintah pusat akan meminta pelaporan lebih lanjut sebagai upaya pengawasan kinerja pemerintah daerah terhadap penggunaan dana tersebut. Sistem pengendalian internal adalah sebuah proses pengawasan yang dilakukan secara konstan dalam rangka mengawasi jalannya pemerintahan daerah.

Dengan meningkatnya kasus-kasus kecurangan yang berkaitan dengan laporan keuangan di berbagai daerah di Indonesia, masyarakat publik menuntut pemerintah untuk melakukan suatu kebijakan dengan maksud untuk meminimalisir kecurangan tersebut. Apabila sistem pengendalian internal pemerintah benar-benar mengawasi system keuangan daerah maka kecil kemungkinan terjadinya tindakan kecurangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah dalam menjalankan proses desentralisasi fiskal. Dengan begitu, maka terciptalah pertanggungjawaban atau akuntabilitas yang baik dan terarah. Ketergantungan pada dana transfer mendorong pemerintah pusat melakukan oversight melalui SPI. SPI yang kuat akan memoderasi hubungan antara transfer dana dan akuntabilitas (COSO, 2013; Permendagri No. 13/2006).

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis keenam sebagai berikut.

H<sub>6</sub>: Ketergantungan pada pemerintah pusat berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah dengan Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel *moderating*

## Pengelolaan Keuangan Daerah dan Sistem Pengendalian Internal

Sistem pengendalian internal adalah sistem pengendalian yang dilaksanakan secara menyeluruh di antara lingkungan organisasi/entitas. Alasan adanya SPI adalah untuk menegaskan pencapaian kelayakan dan efektivitas dalam pencapaian suatu tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara. Penerapan pengendalian internal yang baik akan memberikan efektivitas pengelolaan segala hal yang mendorong jalannya sebuah organisasi. Alasan penyusunan laporan keuangan pemerintah adalah untuk memberi data yang berharga dan menunjukkan tanggung jawab unsur-unsur pengumuman atas aset-aset yang bergantung padanya. Data keuangan yang benar dari publik muncul sebagai hasil dari Gagasan tanggung jawab publik. Tanggung jawab publik mengharuskan organisasi publik untuk memberikan laporan keuangan sebagai bukti tanggung jawab dan pengawasan. Dengan sistem pengendalian internal, penyusunan laporan keuangan dapat berjalan dengan lancar demi terciptanya sumber informasi yang dapat dipercaya oleh masyarakat publik. Penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan aturan dan regulasi dapat menunjukkan baiknya pengelolaan keuangan daerah. Pihak entitas publik yang menyajikan laporan tersebut senantiasa memberikan hasil yang sesuai dengan ekspektasi masyarakat dalam hal akuntabilitas pengelolaan keuangan. SPI merupakan fondasi untuk memastikan efektivitas pengelolaan keuangan daerah. Dengan SPI yang berjalan baik, pengelolaan keuangan akan lebih transparan dan akuntabel (Van Helden & Reichard, 2004; COSO, 2013).

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis ketujuh sebagai berikut.

H<sub>7</sub>: Pengelolaan Keuangan Daerah berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah dengan Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel *moderating*

## Kinerja Pemerintah Daerah dan Sistem Pengendalian Internal

Kinerja pemerintah daerah adalah sebuah gambaran mengenai tingkatan pencapaian sasaran maupun tujuan suatu instansi pemerintah sebagai penjabaran dari visi, misi, dan strategi instansi pemerintah yang menunjukkan tingkat keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan-kegiatan yang sesuai dengan program dan kebijakan yang ditetapkan. Kinerja pemerintah daerah merupakan tingkat capaian dari suatu hasil kerja, pelayanan kepada masyarakat, dan pembangunan dengan tidak bergantung sepenuhnya pada pemerintahan pusat serta secara menyeluruh untuk memenuhi kebutuhan yang ditetapkan dengan melalui usaha sistemik, meningkatkan kemampuan organisasi secara terus menerus untuk mencapai kebutuhannya secara efektif (Purbasari & Bawono, 2017).

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis kedelapan sebagai berikut.

H<sub>8</sub>: Kinerja Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah dengan Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel *moderating*.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan studi kuantitatif yang berpijak pada pendekatan positivisme, dengan menggunakan data berupa angka untuk menggambarkan dan menguji hipotesis melalui analisis statistik. Populasi dalam penelitian ini mencakup seluruh pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah sebanyak 35 daerah, dengan sampel yang dipilih secara purposif berdasarkan ketersediaan laporan keuangan dan hasil pemeriksaan dari lembaga auditor pemerintah. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah akuntabilitas laporan keuangan daerah yang diukur berdasarkan opini audit, sedangkan variabel independen meliputi desentralisasi fiskal, ketergantungan pada pemerintah pusat, pengelolaan keuangan daerah, dan kinerja pemerintah daerah. Variabel moderasi yang digunakan adalah sistem pengendalian internal pemerintah, yang berperan memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen dan akuntabilitas laporan keuangan. Penelitian ini menggunakan data cross-section selama periode 2019–2023 yang dikumpulkan melalui dokumentasi. Analisis data mencakup statistik deskriptif, uji asumsi klasik untuk memastikan kelayakan model, analisis regresi moderasi untuk melihat pengaruh variabel moderasi, serta uji hipotesis guna menguji pengaruh simultan dan parsial variabel independen terhadap variabel dependen.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Analisis Statistik Deskriptif

Berikut adalah hasil analisis statistik deksriptif pada penelitian ini:

**Tabel 1. Hasil Analisis Statistik Dekskriptif**

	N	Minimu m	Maximu m	Mean	Std. Deviation
Desentralisasi Fiskal	175	.07	.53	.1946	.07451
Ketergantungan Pada Pemerintah Pusat	175	.16	.67	.5533	.07510
Pengelolaan Keuangan Daerah	175	-.49	.99	.0230	.09838
Kinerja Pemerintah Daerah	175	.69	1.75	1.0835	.18069
Sistem Pengendalian Internal Daerah	175	2.07	3.27	2.9991	.12804
Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah	175	3	5	4.97	.237
Valid N (Listwise)	175				

Variabel Desentralisasi Fiskal memiliki nilai minimum sebesar 0,07 dan maksimum sebesar 0,53, dengan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 0,1946 dan standar deviasi sebesar 0,07451. Nilai rata-rata ini menunjukkan bahwa kewenangan fiskal yang dimiliki oleh pemerintah daerah relatif masih rendah, namun terdapat variasi antar daerah yang cukup signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa belum semua

daerah memperoleh atau mampu mengelola sumber daya fiskal secara optimal dalam kerangka desentralisasi.

Sementara itu, variabel Ketergantungan pada Pemerintah Pusat menunjukkan nilai minimum sebesar 0,16 dan maksimum sebesar 0,67, dengan rata-rata sebesar 0,5533 serta standar deviasi sebesar 0,07510. Nilai ini menunjukkan bahwa sebagian besar daerah masih sangat tergantung pada transfer dana dari pemerintah pusat, yang mencerminkan tingkat kemandirian fiskal yang belum maksimal. Ketergantungan yang tinggi ini berpotensi mengurangi akuntabilitas karena daerah cenderung hanya menjadi pengguna dana, bukan pengelola utama sumber daya keuangan.

Pada variabel Pengelolaan Keuangan Daerah, diperoleh nilai minimum sebesar -0,49 dan maksimum sebesar 0,99, dengan rata-rata sebesar 0,0230 dan standar deviasi sebesar 0,09838. Rata-rata yang mendekati nol menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan daerah berada pada tingkat yang masih bervariasi antar kabupaten. Bahkan terdapat daerah dengan nilai negatif, yang mengindikasikan lemahnya pengelolaan keuangan di beberapa pemerintah daerah. Hal ini menjadi tantangan dalam mewujudkan akuntabilitas publik yang efektif dan berkelanjutan.

Selanjutnya, variabel Kinerja Pemerintah Daerah memiliki nilai minimum sebesar 0,69 dan maksimum 1,75, dengan rata-rata 1,0835 dan standar deviasi sebesar 0,18069. Rata-rata ini mengindikasikan bahwa secara umum kinerja pemerintah daerah berada pada kategori baik. Meskipun demikian, variasi antar daerah masih cukup tinggi, sehingga menunjukkan bahwa ada daerah yang kinerjanya jauh lebih tinggi maupun lebih rendah dari rata-rata tersebut.

Untuk variabel Sistem Pengendalian Internal Daerah, nilai minimum tercatat sebesar 2,07 dan maksimum sebesar 3,27. Rata-rata variabel ini adalah 2,9991 dengan standar deviasi sebesar 0,12804. Hasil ini menunjukkan bahwa sebagian besar pemerintah daerah telah memiliki sistem pengendalian internal yang relatif baik. Hal ini penting karena sistem pengendalian internal berperan sebagai mekanisme utama dalam menjaga keandalan laporan keuangan dan mendorong peningkatan akuntabilitas keuangan.

Terakhir, variabel Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah menunjukkan performa yang sangat baik. Dengan nilai minimum sebesar 3 dan maksimum sebesar 5, nilai rata-ratanya adalah 4,97 dan standar deviasi sebesar 0,237. Hal ini menunjukkan bahwa persepsi terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan di daerah sangat tinggi. Tingginya nilai rata-rata ini mengindikasikan bahwa upaya untuk mendorong transparansi dan pertanggungjawaban dalam pelaporan keuangan daerah telah berjalan cukup efektif di sebagian besar daerah yang menjadi sampel penelitian.

### **Uji Asumsi Klasik**

Uji normalitas dalam penelitian ini mengacu pada Central Limit Theorem (CLT), yang menyatakan bahwa jika jumlah sampel melebihi 30, maka data dapat dianggap berdistribusi normal meskipun tidak dilakukan uji normalitas formal. Dengan jumlah sampel sebanyak 175 ( $n > 30$ ), maka distribusi data dalam penelitian ini memenuhi asumsi normalitas.

Uji multikolinearitas menunjukkan bahwa seluruh variabel bebas memiliki nilai Variance Inflation Factor (VIF) di bawah 10, bahkan < 2, yaitu Desentralisasi Fiskal (1,245), Ketergantungan pada Pemerintah Pusat (1,414), Pengelolaan Keuangan Daerah (1,209), dan Kinerja Pemerintah Daerah (1,016). Dengan demikian, tidak ditemukan adanya indikasi multikolinearitas antar variabel independen.

Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat nilai signifikansi dari masing-masing variabel independen terhadap residual absolut (ABS\\_RES). Seluruh variabel menunjukkan nilai signifikansi di atas 0,05, yaitu Desentralisasi Fiskal (0,312), Ketergantungan pada Pemerintah Pusat (0,321), Pengelolaan Keuangan Daerah (0,976), dan Kinerja Pemerintah Daerah (0,054). Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa model regresi ini bebas dari gejala heteroskedastisitas.

**Analisis Regresi Linear Berganda**

Hasil Uji Analisis Linear Berganda pada penelitian ini dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 2. Hasil Analisis Linear Berganda**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4.835	.149		32.416	.000
Desentralisasi Fiskal	26.779	5.283	8.410	5.069	.000
Ketergantungan Pada Pemerintah Pusat	-25.863	3.072	-8.186	-8.420	.000
Pengelolaan Keuangan Daerah	16.813	6.765	6.972	2.485	.014
Kinerja Pemerintah Daerah	8.250	1.913	6.283	4.311	.000
X1Z	-8.812	1.744	-8.544	-5.054	.000
X2Z	8.611	1.029	8.290	8.370	.000
X3Z	-5.596	2.257	-6.958	-2.479	.014
X4Z	-2.717	.634	-6.490	-4.283	.000
Fhitung				26.723	
R2					.563
AdjR2					.542
Fsig					.000

Model Analisisnya sebagai berikut :

$$Y = 26,779X_1 - 25,863X_2 + 16,813X_3 + 8,250X_4 - 8,812X_1*Z + 8,611X_2*Z - 5,596X_3*Z - 2,717X_4*Z + e$$

Hasil analisis menunjukkan bahwa desentralisasi fiskal (X<sub>1</sub>) berpengaruh positif terhadap akuntabilitas keuangan daerah (koefisien +26,779), namun pengaruh ini dilemahkan oleh Sistem Pengendalian Internal (SPI) yang memoderasi secara negatif (X<sub>1</sub>\*Z = -8,812), mengindikasikan bahwa kewenangan fiskal yang

besar tidak otomatis diiringi dengan pemanfaatan optimal SPI. Ketergantungan pada dana pusat ( $X_2$ ) justru berdampak negatif terhadap akuntabilitas (-25,863), tetapi moderasi SPI (+8,611) mampu menekan dampak buruk tersebut, menunjukkan peran pengawasan internal yang krusial pada daerah yang bergantung dana pusat. Pengelolaan keuangan daerah ( $X_3$ ) juga berpengaruh positif (+16,813), namun SPI menurunkan efek tersebut (-5,596), yang mengindikasikan bahwa ketika manajemen keuangan sudah optimal, tambahan prosedur pengendalian justru bisa menjadi beban administratif. Terakhir, kinerja pemerintah daerah ( $X_4$ ) berkontribusi positif terhadap akuntabilitas (+8,250), namun kembali SPI melemahkan pengaruh ini (-2,717), kemungkinan karena fokus SPI yang terlalu prosedural tidak selaras dengan orientasi capaian kinerja.

Berdasarkan hasil uji F yang ditampilkan dalam tabel 2, diketahui bahwa nilai F hitung adalah sebesar 26,723 dengan tingkat signifikansi (Sig.) sebesar 0,000. Karena nilai signifikansi tersebut lebih kecil dari 0,05 ( $0,000 < 0,05$ ), maka dapat disimpulkan bahwa model regresi secara simultan signifikan. Artinya, secara bersama-sama variabel independen yang terdiri dari desentralisasi fiskal, pengelolaan keuangan daerah, ketergantungan pada pemerintah pusat, dan kinerja pemerintah daerah berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen, yaitu akuntabilitas laporan keuangan daerah. Dengan demikian, model regresi yang digunakan layak untuk digunakan dalam menjelaskan hubungan antara variabel-variabel tersebut.

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi yang ditunjukkan dalam tabel 2, Nilai *R Square* sebesar 0,563 mengindikasikan bahwa sebesar 56,3% variasi yang terjadi pada variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel-variabel independen yang dimasukkan dalam model regresi. Sementara itu, nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,542 menunjukkan bahwa setelah disesuaikan dengan jumlah prediktor dalam model, sebanyak 54,2% variasi pada variabel dependen masih dapat dijelaskan oleh model. Model regresi ini cukup baik karena mampu menjelaskan lebih dari setengah variasi variabel dependen (56,3%) melalui variabel-variabel independen yang digunakan. Nilai *Adjusted R Square* yang masih tinggi menunjukkan bahwa model tidak overfit meskipun ada beberapa prediktor.

Berdasarkan hasil uji t parsial pada table 2, seluruh variabel independen dan interaksinya terbukti berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan daerah. Desentralisasi fiskal ( $X_1$ ) berpengaruh positif signifikan ( $B = 26,779$ ;  $p < 0,05$ ), menunjukkan bahwa semakin tinggi desentralisasi, akuntabilitas semakin meningkat. Sebaliknya, ketergantungan pada pemerintah pusat ( $X_2$ ) berpengaruh negatif signifikan ( $B = -25,863$ ;  $p < 0,05$ ), menandakan bahwa ketergantungan yang tinggi menurunkan akuntabilitas. Pengelolaan keuangan daerah ( $X_3$ ) dan kinerja pemerintah daerah ( $X_4$ ) juga berpengaruh positif signifikan ( $B = 16,813$  dan  $8,250$ ;  $p < 0,05$ ), yang berarti semakin baik pengelolaan dan kinerja, semakin tinggi akuntabilitas. Untuk variabel interaksi, sistem pengendalian internal (SPI) terbukti memoderasi semua hubungan, namun sebagian besar bersifat negatif. Interaksi desentralisasi fiskal  $\times$  SPI ( $X_1Z$ ), pengelolaan keuangan  $\times$  SPI ( $X_3Z$ ), dan kinerja  $\times$  SPI ( $X_4Z$ ) masing-masing menunjukkan efek moderasi negatif ( $B = -8,812$ ;  $-5,596$ ;  $-2,717$ ;

$p < 0,05$ ), mengindikasikan bahwa SPI dapat melemahkan pengaruh positif dari variabel utama. Sebaliknya, interaksi ketergantungan pada pusat  $\times$  SPI ( $X_2Z$ ) menunjukkan efek moderasi positif ( $B = 8,611$ ;  $p < 0,05$ ), yang berarti SPI dapat mengurangi dampak negatif ketergantungan terhadap akuntabilitas. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas SPI tidak selalu memperkuat hubungan, tergantung pada konteks variabel utamanya.

## **Pembahasan**

### **Pengaruh Desentralisasi Fiskal terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah**

Hasil regresi menunjukkan bahwa Desentralisasi Fiskal berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah ( $\beta = 26,779$ ;  $p = 0,000$ ). Ini berarti semakin besar kewenangan fiskal yang diberikan ke daerah, semakin baik kualitas dan transparansi laporan keuangan yang dihasilkan, karena daerah memiliki insentif lebih untuk mempertanggungjawabkan penggunaan anggaran. Temuan ini sejalan dengan *Fiscal Federalism Theory* yang dikemukakan oleh Oates (1999), bahwa desentralisasi fiskal meningkatkan efisiensi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (Oates, 1999). Dukungan empiris juga ditemukan oleh Fitriani (2017) yang melaporkan korelasi positif antara desentralisasi fiskal dan kualitas laporan keuangan di Jawa Tengah, serta oleh Nugraha (2019) dan Sari (2020) yang memvalidasi efek positif kewenangan fiskal terhadap transparansi dan pertanggungjawaban keuangan daerah.

### **Pengaruh Ketergantungan pada Pemerintah Pusat terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah**

Ketergantungan pada Pemerintah Pusat berpengaruh negatif signifikan ( $\beta = -25,863$ ;  $p = 0,000$ ). Artinya, semakin tinggi proporsi transfer pusat terhadap total pendapatan daerah, semakin rendah akuntabilitas, kemungkinan karena daerah kurang terdorong untuk mengelola anggaran secara efisien dan transparan. Sesuai *Resource Dependence Theory* (Pfeffer & Salancik, 1978), ketergantungan eksternal mengurangi otonomi dan akuntabilitas organisasi. Hal ini didukung oleh penelitian Novita (2018) yang menemukan bahwa transfer dominan pusat menurunkan motivasi pemerintah daerah untuk memperkuat sistem pengendalian internal, serta studi Dewi (2020) dan Putra (2021) yang menunjukkan efek negatif ketergantungan anggaran pada kualitas laporan keuangan.

### **Pengaruh Pengelolaan Keuangan Daerah terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah**

Pengelolaan Keuangan Daerah terbukti berpengaruh positif dan signifikan ( $\beta = 16,813$ ;  $p = 0,014$ ) terhadap akuntabilitas. Hal ini menegaskan bahwa praktik *budgeting*, *monitoring*, dan pelaporan yang baik mendorong akuntabilitas pemerintah daerah. Menurut *Public Budgeting Theory* (Wildavsky, 1986), mekanisme anggaran yang transparan dan partisipatif meningkatkan akuntabilitas fiskal. Hasil ini juga sejalan dengan temuan Halim (2018) dan Rahmawati (2019) yang menekankan

pentingnya pengelolaan keuangan berbasis kinerja untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan daerah.

### **Pengaruh Kinerja Pemerintah Daerah terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah**

Kinerja Pemerintah Daerah memiliki pengaruh positif signifikan ( $\beta = 8,250$ ;  $p = 0,000$ ). Ini menunjukkan bahwa kinerja yang baik diukur dari capaian target program berkorelasi dengan akuntabilitas laporan keuangan. Berdasarkan *Performance Management Theory* (Kaplan & Norton, 1996), pencapaian indikator kinerja mendorong pertanggungjawaban organisasi. Dukungan empiris diberikan oleh studi Yusuf (2017) dan Lestari (2020) yang menunjukkan bahwa kinerja program berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pelaporan.

### **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel *moderating* terhadap Desentralisasi Fiskal**

Hasil uji interaksi antara Desentralisasi Fiskal ( $X_1$ ) dan Sistem Pengendalian Internal ( $Z$ ) menunjukkan nilai koefisien sebesar  $-8,812$  dengan nilai signifikansi  $0,000$ . Ini berarti bahwa Sistem Pengendalian Internal memoderasi secara negatif pengaruh desentralisasi fiskal terhadap akuntabilitas laporan keuangan daerah. Artinya, ketika sistem pengendalian internal semakin kuat, pengaruh positif desentralisasi fiskal terhadap akuntabilitas justru mengalami penurunan. Temuan ini bertolak belakang dengan dugaan awal berdasarkan kerangka *Fiscal Decentralization Theory* dan *COSO Framework* yang menyatakan bahwa kewenangan fiskal seharusnya lebih efektif ketika disertai pengawasan internal yang memadai. Namun, dalam praktiknya, jika sistem pengendalian internal di daerah terlalu sentralistis atau prosedural, hal tersebut justru bisa menghambat fleksibilitas fiskal dan menurunkan daya dorong daerah untuk berinovasi dalam pengelolaan keuangan. Penelitian Damanik (2021) menguatkan bahwa ketika SPI dirancang tanpa mempertimbangkan konteks otonomi, maka hubungan antara desentralisasi dan akuntabilitas dapat berubah menjadi negatif. Lestari (2020) juga mencatat bahwa dalam beberapa pemerintah daerah, mekanisme kontrol internal justru memperlambat pengambilan keputusan fiskal karena birokrasi yang panjang dan minim adaptasi terhadap kebutuhan lokal.

### **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel *moderating* terhadap Ketergantungan pada Pemerintah Pusat.**

Interaksi antara Ketergantungan pada Pemerintah Pusat ( $X_2$ ) dan Sistem Pengendalian Internal ( $Z$ ) memberikan nilai signifikansi  $0,000$ , yang berarti pengaruh negatif ketergantungan terhadap akuntabilitas dapat diminimalkan jika sistem pengendalian internal berjalan dengan efektif. Menurut *Resource Dependence Theory*, ketergantungan yang tinggi terhadap sumber eksternal seperti dana pusat dapat melemahkan kemandirian fiskal. Namun, sistem pengendalian internal yang kuat mampu menahan dampak negatif tersebut dengan memberikan kerangka kerja yang menuntut pertanggungjawaban meskipun sumber daya berasal dari luar. Rizki (2019) menunjukkan bahwa efektivitas kontrol internal dapat meredam dampak ketergantungan pada pusat terhadap buruknya kualitas laporan keuangan.

## **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel *moderating* terhadap Pengelolaan Keuangan Daerah**

Hasil analisis regresi menunjukkan bahwa interaksi antara Pengelolaan Keuangan Daerah ( $X_3$ ) dan Sistem Pengendalian Internal (Z) memiliki koefisien sebesar  $-5,596$  dengan nilai signifikansi  $0,014$ . Nilai negatif ini menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Internal memoderasi hubungan antara pengelolaan keuangan dan akuntabilitas secara negatif. Artinya, semakin kuat sistem pengendalian internal, maka pengaruh positif pengelolaan keuangan daerah terhadap akuntabilitas justru berkurang. Temuan ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal yang terlalu kaku atau berorientasi administratif dapat menjadi hambatan bagi fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan yang efektif. Dalam konteks tertentu, pengelolaan keuangan yang adaptif membutuhkan ruang diskresi dan inovasi, yang bisa terhambat oleh prosedur SPI yang terlalu birokratis. Hal ini berseberangan dengan asumsi umum dalam COSO Framework yang menyatakan bahwa SPI selalu memperkuat pengelolaan. Namun, temuan ini konsisten dengan kritik terhadap SPI yang overregulatif (Damanik, 2021). Oleh karena itu, diperlukan integrasi antara efisiensi pengelolaan keuangan dengan pengendalian yang tidak membatasi kelincuhan organisasi.

## **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal sebagai variabel *moderating* terhadap Kinerja Pemerintah Daerah.**

Interaksi antara Kinerja Pemerintah Daerah ( $X_4$ ) dan Sistem Pengendalian Internal (Z) menunjukkan koefisien  $-2,717$  dengan nilai signifikansi  $0,000$ . Ini berarti bahwa Sistem Pengendalian Internal secara signifikan memoderasi secara negatif hubungan antara kinerja pemerintah dan akuntabilitas. Dengan kata lain, ketika SPI dalam suatu daerah lebih kuat atau ketat, maka pengaruh kinerja terhadap akuntabilitas menjadi melemah. Temuan ini mengindikasikan bahwa peningkatan sistem pengendalian internal tidak selalu memperkuat hubungan antara pencapaian kinerja dan akuntabilitas keuangan. Dalam beberapa kasus, sistem pengendalian internal yang terlalu berorientasi pada kepatuhan (compliance-based control) bisa mengabaikan kinerja aktual. Kaplan & Norton (1996) menyatakan bahwa pengukuran kinerja yang tidak dikaitkan secara langsung dengan sistem pelaporan dan akuntabilitas akan menghasilkan ketidaksesuaian manajerial. Lestari (2020) pun mencatat bahwa kendala administratif akibat pengendalian internal dapat menurunkan daya dorong kinerja terhadap pencapaian transparansi laporan. Oleh karena itu, desain pengendalian internal yang adaptif dan sinergis dengan manajemen kinerja menjadi sangat penting.

## **KESIMPULAN**

Berdasarkan hasil analisis, penelitian ini menyimpulkan bahwa desentralisasi fiskal, ketergantungan pada pemerintah pusat, pengelolaan keuangan daerah, dan kinerja pemerintah daerah memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan daerah, dengan Sistem Pengendalian Intern (SPI) memoderasi hubungan tersebut secara bervariasi memperlemah pengaruh positif dari

desentralisasi fiskal, pengelolaan keuangan, dan kinerja, namun memperkuat (mengubah menjadi positif) pengaruh negatif ketergantungan pada pusat. Model analisis secara simultan signifikan ( $F = 26,723$ ;  $p < 0,001$ ), menunjukkan bahwa variabel-variabel tersebut secara bersama-sama memengaruhi akuntabilitas. Namun, keterbatasan penelitian terletak pada dominasi responden dari satu provinsi, pengukuran SPI yang berbasis persepsi individu, dan desain cross-sectional yang tidak menangkap hubungan kausal jangka panjang. SPI ditemukan berperan kompleks: berpotensi mendukung akuntabilitas, namun juga bisa menjadi hambatan jika terlalu prosedural dan kaku. Oleh karena itu, pemerintah daerah perlu meningkatkan desentralisasi fiskal dengan memaksimalkan PAD, efisiensi anggaran, dan kapasitas manajemen keuangan melalui pelatihan, audit internal, serta sistem pelaporan yang transparan. SPI juga perlu diperkuat secara fungsional tanpa membebani birokrasi. Untuk penelitian selanjutnya disarankan menggunakan pendekatan longitudinal, pengukuran SPI berbasis audit independen atau indeks objektif, serta memperluas cakupan wilayah agar hasil lebih general dan relevan secara nasional.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Aditya, W., & Surjono, E. (2017). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Publik*, 3(2), 115–128.
- Aditya Paramarta, I. W., & Ariyanto, D. (2021). Faktor Yang Mempengaruhi Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah Dengan Kualitas Informasi Sebagai Variabel Mediasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 31(5), 1097–1109. <https://doi.org/10.24843/Eja.2021.V31.I05.P03>
- Amu, A. P., Niswatin, N., & Yusuf, N. (2023). Analisis Realisasi Pendapatan Asli Daerah Dengan Menggunakan Rasio Efektivitas, Rasio Efisiensi, Dan Rasio Pertumbuhan Di Badan Keuangan Kota Gorontalo. *Jurnal Mahasiswa Akuntansi*, 2(3), 291–307.
- Antika, Z., Murdayanti, Y., & Nasution, H. (2020). Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan, Dan Pengendalian Internal Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Ilmiah Wahana Akuntansi*, 15(2), 212–232. <https://doi.org/10.21009/Wahana.15.027>
- Arikunto, S. (2019). *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Rineka Cipta.
- Aruan, H. M. G. P., Erlina, & Abubakar, E. (2020). Factors That Affecting The Quality Of The Simalungun District Government's Financial Statements With The Government Internal Control System As Moderating Variable. *International Journal Of Public Budgeting, Accounting And Finance (Ijpbaf)*, 1–13. <https://core.ac.uk/download/pdf/276546787.pdf>

- Azwar. 2022. Analisis Dinamis Dampak Desentralisasi Fiskal Terhadap Efisiensi Belanja Kesehatan Dan Kesejahteraan: Studi Kasus Kabupaten/Kota Di Sulawesi Selatan. *Jurnal Info Artha*. Vol.6(1) :49-62.
- Christia, A. M., & Ispriyarso, B. (2019). Desentralisasi Fiskal Dan Otonomi Daerah Di Indonesia. *Law Reform: Jurnal Pembaharuan Hukum*, 15(1), 149–163. <https://doi.org/10.14710/Lr.V15i1.23360>
- Coso. (2013). Internal Control – Integrated Framework. Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission.
- Damanik, R. (2021). *Moderasi Pengendalian Internal Pada Desentralisasi Fiskal Dan Akuntabilitas*. Jurnal Pemerintahan Daerah, 7(1), 12–27.
- Darmawan, A., & Darwanis. (2018). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Pemanfaatan Teknologi, Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Skpa Provinsi Aceh. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (Jimeka)*, 3(1), 9–19.
- Dewi, P. (2020). *Ketergantungan Anggaran Dan Kualitas Laporan Keuangan Daerah*. Jurnal Akuntansi Indonesia, 4(1), 78–90.
- Dona, E., Gautama, G., Muslim, I. 2022. Berpengaruhkah Desentralisasi Fiskal Dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan?. *Jurnal Inovasi Penelitian*. Vol. 2(12): 4153-4164.
- Faradisa, A. N., & Khafid, M. (2017). Jurnal Analisis Akuntansi Pengaruh Kompetensi Dan Penerapan Standar Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Sistem Pengendalian Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Analisis Akuntansi*, 6(3), 394–406.
- Fitriani, A. (2017). *Pengaruh Desentralisasi Fiskal Terhadap Transparansi Laporan Keuangan*. Jurnal Keuangan Daerah, 3(3), 101–115.
- Ghasemi, A., & Zahediasl, S. (2012). Normality Tests For Statistical Analysis: A Guide For Non-Statisticians. *International Journal Of Endocrinology And Metabolism*, 10(2), 486–489.
- Ghozali, Imam. 2018. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program Ibm Spss*. 25. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Halim, A. (2018). *Manajemen Anggaran Partisipatif Dan Akuntabilitas*. Jurnal Administrasi Publik, 12(2), 34–50.
- Hatry, H. P. (1999). *Performance Measurement: Getting Results*. Urban Institute Press
- Ichalina, F., & Handayani, N. (2019). Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 8(5), 1–16. [Http://jurnalmahasiswa.stiesia.ac.id/index.php/jira/article/view/1886/1888](http://jurnalmahasiswa.stiesia.ac.id/index.php/jira/article/view/1886/1888)

- Idward, N. N., Majid, J., & Mediyanti. (2018). The Effect Of Competence Of Human Resources, Information Technology And Accountability On The Quality Of Regional Financial Statements With Internal Control Systems As A Moderation (Study In District Of Gowa). *International Journal Economics Management And Social Science*, 1(4), 142–155. <https://doi.org/10.32484/ijemss/V1i4.22>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*. Harvard Business School Press.
- Leatemala, S. Y., & Usmany, P. (2021). Pengaruh Penyajian Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi: Transparansi Dan Akuntabilitas*, 9(2), 119–130.
- Mantika, S., Manafe, H., & Perseveranda, M. 2023. Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal, Dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan (Suatu Kajian Studi Literatur Manajemen Keuangan Daerah). *Jurnal Ekonomi Manajemen Sistem Informasi*. Vol. 4(3): 598-604
- Mardiasmo, B. (2014). *Akuntansi Sektor Publik (Edisi 3)*. Yogyakarta: Andi.
- Martinez-Vazquez, J., & McNab, R. (2003). Fiscal Decentralization And Economic Growth. *World Development*, 31(9), 1597–1616.
- Mattoasi, Musue, D. P., & Rauf, Y. (2021). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah. *Jambura Accounting Review*, 2(2), 100–109. <https://doi.org/10.37905/Jar.V2i2.34>
- Mudhofar, K., & Tahar, A. (2016). Pengaruh Desentralisasi Fiskal Dan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia: Efek Moderasi Dari Kinerja. *Journal Of Accounting And Investment*, 17(2), 176–185. <https://doi.org/10.18196/jai.2016.0053.176-185>
- Mulyana. (2006). *Aparatur Pemerintah Daerah*. Jakarta: Erlangga.
- Mulyanto, Budiman, N. A., & Fahmi, M. N. (2021). Pengaruh Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Penyajian Laporan Keuangan Daerah, Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, Dan Desentralisasi Fiskal Terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Dengan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Sebagai Variab. *Jurnal Bingkai Ekonomi (Jbe)*, 6(1), 1–17.
- Novita, L. (2018). *Dampak Transfer Pusat Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah*. *Jurnal Pemerintahan*, 9(4), 55–68.
- Nugraha, B. (2019). *Otonomi Fiskal Dan Akuntabilitas Di Kabupaten X*. *Jurnal Ekonomi Publik*, 6(1), 22–36.
- Nugroho, R. A., & Saraswati, R. (2018). Tantangan Transparansi Dan Akuntabilitas Dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah. *Jurnal Pemerintahan Dan Kebijakan Publik*, 4(2), 123–135.
- Nurmuthmainnah, W., & Mediaty, S. 2020. The Effect Of Fiscal Decentralization On The Accountability Of City / District Government Financial Reporting In Indonesia

- And The Regional Government's Financial Performance As A Moderation Variable. *International Journal Of Innovative Science And Research Technology*. Vol. 5(7):370-376
- Oates, W. E. (1999). An Essay On Fiscal Federalism. *Journal Of Economic Literature*, 37(3), 1120–1149.
- Oktaviani, M., & Sari, D. 2020. Pengaruh Kemandirian Daerah, Kinerja Pemerintah Daerah, Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*. Vol. 21 (1): 186-193.
- Permendagri No. 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Permendagri No. 64 Tahun 2013 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Daerah.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The External Control Of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. Harper & Row.
- Prakoso, J. A., Islami, F. S., & Sugiharti, R. (2019). Analisis Kemampuan Dan Kemandirian Keuangan Daerah Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Dan Kemiskinan Di Jawa Tengah. *Jurnal Rep (Riset Ekonomi Pembangunan)*, 4(1), 87–100.
- Purba, M., Agusti, R., & Rofika, R. (2021). Penyajian Laporan Keuangan, Sistem Pengendalian Internal Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Pada Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Current: Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini*, 2(3), 418–434. <https://doi.org/10.31258/jc.2.3.418-434>
- Purbasari, H., & Bawono, A. D. B. (2017). Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal Dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 2(2), 102–108. <https://doi.org/10.23917/Reaksi.V2i2.4884>
- Putra, D. (2021). *Efek Ketergantungan Pada Transfer Pusat Terhadap Akuntabilitas*. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 8(2), 88–102.
- Rahmawati, N. (2019). *Budgeting Berbasis Kinerja Dan Akuntabilitas Fiskal*. *Jurnal Akuntansi Publik*, 6(1), 15–29.
- Rahmawati, A., & Witono, B. (2022). The Effect Of The Presentation Of Financial Statements, Financial Accounting Systems, And Internal Control On Regional Financial Management Accountability (Empirical Study On Regional Financial Management Agency Surakarta Residency Area). *The International Journal Of Business Management And Technology*, 6(5), 165–173. <https://doi.org/10.37888/Bjra.V5i1.326>
- Rizki, A. (2019). *Pengendalian Internal Sebagai Moderasi Otonomi Fiskal*. *Jurnal Manajemen Publik*, 4(2), 67–82.
- Santoso, R., Syukri, M., Ermawati, D., & Hasanah, N. 2021. Analisis Penilaian Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Pemerintah Daerah

- Kabupaten Sleman Tahun 2017 – 2019). *Jurnal Riset Akuntansi Dan Bisnis Indonesia*. Vol. 1(1): 75-94.
- Sari, T. (2020). *Transparansi Keuangan Daerah: Peran Desentralisasi Fiskal*. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 5(1), 23–38.
- Sarmigi, E., & Maryanto. (2020). Pengaruh Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Good Governance Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten Kerinci. *E-Jurnal Apresiasi Ekonomi*, 8(1), 153–162. <https://doi.org/10.31846/Jae.V8i1.256>
- Sugiyono. (2022). *Metode Penelitian Bisnis (1st Ed.) Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, Kombinasi, Dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Supriyadi, A. P., & Ahmad, F. (2022). Analisis Rasio Efektivitas Pad Terhadap Kinerja Keuangan Daerah Kota Jakarta Periode 2015–2019. *Moneter: Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, Vol. 8 No. 1:39-43
- Suryani, D., & Riharjo, I. (2018). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*. Vol. 7(8):1-16
- Sutama, I. N., Fatona, F., & Sudiyarti, N. (2022). Analisis Kinerja Keuangan Berdasarkan Konsep Value For Money. *Samalewa: Jurnal Riset Dan Kajian Manajemen*, 2(2), 193–200. <https://ejournalppmunsa.ac.id/index.php/samalewa/article/view/1020/1039>
- Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2004). Performance Measurement And The Public Sector: Challenges And Prospects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 614–643.
- Vidyasari, F. N., & Suryono, B. (2021). Pengaruh Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 10(4), 1–24.
- Yusuf, M. (2017). *Kinerja Program Dan Akuntabilitas Laporan Keuangan Daerah*. *Jurnal Ekonomi Dan Pemerintahan*, 2(2), 30–47.
- Zaen, M. R., & Ahyani, F. (2023). The Effect Of Accountability Of Regional Financial Report And Budget Transparency On Skpd Performance With Regional Financial Supervision As A Moderating Variable. *The International Journal Of Business Management And Technology*, 7(1), 477–487. <https://doi.org/10.36348/Sjef.2023.V07i02.002>.