

***DETERMINANTS OF VILLAGE FUND MANAGEMENT ACCOUNTABILITY:  
THE ROLE OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS, TRANSPARENCY, AND  
APPARATUS COMPETENCE***

**DETERMINASI AKUNTABILITAS PENGELOLAAN DANA DESA: PERAN  
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL, TRANSPARANSI, DAN  
KOMPETENSI APARATUR**

**Irna Triannur Lubis**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Battuta, Medan, Indonesia  
[irnatriannurlubis@gmail.com](mailto:irnatriannurlubis@gmail.com)

**ABSTRACT**

*This study aims to examine the determinants of Village Fund Accountability by analyzing the roles of Internal Control Systems, Transparency, and Apparatus Competence in village governments in South Tapanuli Regency. The study employs a quantitative explanatory research design. Data were collected through questionnaires distributed to village officials directly involved in financial management and analyzed using Structural Equation Modeling–Partial Least Squares (SEM-PLS). The results indicate that Apparatus Competence ( $\beta = 0.676$ ) and Internal Control Systems ( $\beta = 0.615$ ) have positive and significant effects on Village Fund Accountability. In contrast, Transparency shows a negative effect ( $\beta = -0.314$ ), suggesting that formal transparency without adequate internal control mechanisms and human resource capacity does not automatically enhance accountability. The structural model explains 68.4% of the variance in accountability. These findings highlight that strengthening apparatus competence and improving internal control effectiveness are key strategies for enhancing the quality of village fund accountability. Theoretically, this study integrates agency theory, legitimacy theory, and human capital theory to provide a comprehensive explanation of public accountability at the village level.*

**Keywords:** Village Fund Accountability, Internal Control System, Transparency, Apparatus Competence

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis determinan Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa melalui pengujian peran Sistem Pengendalian Internal, Transparansi, dan Kompetensi Aparatur pada pemerintah desa di Kabupaten Tapanuli Selatan. Penelitian menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain eksplanatori. Data dikumpulkan melalui kuesioner terhadap aparatur desa yang terlibat langsung dalam pengelolaan keuangan desa dan dianalisis menggunakan Structural Equation Modeling–Partial Least Squares (SEM-PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi Aparatur ( $\beta = 0,676$ ) dan Sistem Pengendalian Internal ( $\beta = 0,615$ ) berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa. Sebaliknya, Transparansi menunjukkan pengaruh negatif ( $\beta = -0,314$ ), yang mengindikasikan bahwa transparansi formal tanpa dukungan sistem pengendalian dan kapasitas aparatur yang memadai tidak secara otomatis meningkatkan akuntabilitas. Model penelitian mampu menjelaskan 68,4% variasi akuntabilitas. Temuan ini menegaskan bahwa penguatan kapasitas aparatur dan efektivitas pengendalian internal merupakan strategi utama dalam meningkatkan kualitas pertanggungjawaban Dana Desa. Secara teoretis, penelitian ini mengintegrasikan perspektif agency theory, legitimacy theory, dan human capital theory dalam menjelaskan determinasi akuntabilitas publik di tingkat desa.

**Kata Kunci:** Akuntabilitas Dana Desa, Sistem Pengendalian Internal, Transparansi, Kompetensi Aparatur

**PENDAHULUAN**

Akuntabilitas pengelolaan Dana Desa merupakan isu strategis dalam tata kelola sektor publik di Indonesia karena Dana Desa merupakan instrumen fiskal langsung yang dikelola oleh pemerintah desa namun dipertanggungjawabkan kepada masyarakat. Secara nasional, alokasi Dana Desa selama periode

2019–2023 konsisten berada pada kisaran lebih dari Rp70 triliun per tahun, yang menunjukkan besarnya sumber daya publik yang didesentralisasikan ke tingkat desa (Kementerian Keuangan RI, 2023). Besarnya dana tersebut meningkatkan tuntutan terhadap kualitas akuntabilitas, terutama pada

aspek transparansi, kepatuhan, dan efektivitas pengendalian internal.

Dalam konteks Kabupaten Tapanuli Selatan, fenomena akuntabilitas Dana Desa selama periode 2019–2023 menunjukkan dinamika yang perlu mendapat perhatian akademik. Beberapa kasus pengelolaan Dana Desa dan APBDes yang diproses secara hukum atau diawasi oleh aparat pengawasan internal menunjukkan

adanya risiko tata kelola yang belum optimal. Fenomena ini mengindikasikan bahwa akuntabilitas tidak hanya ditentukan oleh keberadaan regulasi, tetapi juga oleh efektivitas sistem pengendalian internal, tingkat transparansi informasi, serta kompetensi aparatur desa dalam mengelola keuangan publik, Lubis, I. T., Ningsi, E. H., & Manurung, L. (2024).

**Tabel 1. Fenomena Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa di Kabupaten Tapanuli Selatan (2019–2023)**

Tahun	Kasus Dana Desa	Nilai/kerugian/indikasi (Rp)
2019	Dugaan korupsi Dana Desa “berjamaah” tahun anggaran 2019 yang melibatkan ratusan desa/kepala desa se-Tapanuli Selatan; disebut menimbulkan kerugian negara lebih dari Rp1,2 miliar	>1.200.000.000
2020	Perkara korupsi APBDes TA 2020: mantan kades Sorimanaon divonis; nilai kerugian disebut sekitar Rp741,6 juta	741.600.000
2021	Kejari Tapsel melaporkan penanganan perkara terkait kegiatan Dana Desa/APBDes 2019/2020; estimasi kerugian kasus Panaungan (2019/2020) disebut sekitar Rp873,9 juta dan ada pengembalian ke negara untuk perkara terkait	±873.939.095 (estimasi ahli untuk perkara 2019/2020 yang diproses 2021)
2022	Aparat/Tipikor memproses dugaan penyimpangan Dana Desa; terdapat pemberitaan pengembalian dana desa Rp170 juta setelah pemeriksaan; pada tahun yang sama Polres Tapsel juga melaporkan penyelamatan uang negara dalam penanganan tipikor termasuk perkara APBDes desa	170.000.000 (pengembalian)
2023	Munculnya dorongan publik agar Inspektorat memeriksa pengelolaan Dana Desa beberapa desa (mis. TA 2020–2021) serta sorotan media atas kasus-kasus dugaan korupsi ADD/Dana Desa yang dinilai belum tuntas; dokumen rencana kerja/pengawasan Inspektorat juga mencantumkan agenda pemeriksaan Dana Desa skala besar	(Belum ada angka kerugian resmi terpublikasi konsisten untuk seluruh 2023 pada sumber terbuka yang sama)

Tabel tersebut memperlihatkan bahwa periode 2019–2023 ditandai oleh kombinasi antara indikasi risiko korupsi/penyimpangan pada level desa, kebutuhan pengembalian kerugian/penegakan hukum, dan meningkatnya tuntutan pemeriksaan oleh APIP. Secara konseptual, rangkaian fenomena ini mengarah pada satu persoalan inti: akuntabilitas

pengelolaan Dana Desa di Tapanuli Selatan merupakan persoalan tata kelola (*governance problem*) yang dipengaruhi oleh kualitas mekanisme kontrol internal, keterbukaan informasi, dan kapabilitas pelaksana kebijakan di tingkat desa.

Secara teoritis, akuntabilitas publik dipahami sebagai kewajiban aktor publik untuk menjelaskan dan

mempertanggungjawabkan tindakan serta penggunaan sumber daya kepada pihak yang berhak meminta pertanggungjawaban (Bovens, 2007). Dalam perspektif *agency theory*, pemerintah desa bertindak sebagai agen yang mengelola Dana Desa atas nama masyarakat sebagai prinsipal. Ketika terjadi asimetri informasi dan lemahnya pengawasan, risiko penyimpangan meningkat (Moe, 2019). Oleh karena itu, sistem pengendalian internal menjadi mekanisme penting untuk mengurangi moral hazard dan meningkatkan kualitas pelaporan.

Penelitian terbaru menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal berperan signifikan dalam meningkatkan akuntabilitas sektor publik (Purnamasari et al., 2021; Laili, 2023). Namun, studi lain menemukan bahwa pengaruh pengendalian internal terhadap akuntabilitas tidak selalu konsisten, terutama pada konteks desa dengan kapasitas kelembagaan terbatas (Santoso, 2022). Perbedaan temuan ini menunjukkan adanya *theory gap* mengenai efektivitas pengendalian internal dalam konteks pemerintahan desa.

Selain pengendalian internal, transparansi menjadi elemen penting dalam kerangka *good governance*. Transparansi fiskal diyakini mampu meningkatkan legitimasi pemerintah dan memperkuat akuntabilitas publik (Cuadrado-Ballesteros et al., 2020). Studi Park dan Blenkinsopp (2021) menunjukkan bahwa transparansi informasi anggaran memiliki hubungan positif dengan persepsi akuntabilitas dan kepercayaan publik. Namun demikian, penelitian lain menemukan bahwa transparansi formal tidak selalu meningkatkan akuntabilitas apabila tidak disertai partisipasi masyarakat dan aksesibilitas informasi (Bauhr & Grimes, 2021). Kondisi ini menegaskan adanya

gap teoretis mengenai apakah transparansi secara otomatis meningkatkan akuntabilitas, ataukah bergantung pada faktor kontekstual lainnya.

Faktor ketiga yang krusial adalah kompetensi aparatur desa. Dalam perspektif *human capital theory*, kualitas sumber daya manusia menentukan efektivitas implementasi kebijakan publik Kaur, M., Aristantya, S., & Lubis, I. T. (2025). Aparatur yang memiliki kompetensi akuntansi dan pemahaman regulasi yang memadai cenderung mampu menyusun laporan keuangan secara akurat dan tepat waktu (Diansari, 2023). Akan tetapi, beberapa penelitian menunjukkan bahwa kompetensi tidak selalu berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas, terutama ketika sistem pengawasan lemah atau budaya organisasi tidak mendukung (Indriasih & Sulistyowati, 2022). Perbedaan hasil ini memperlihatkan adanya *research gap* terkait determinan utama akuntabilitas pengelolaan Dana Desa.

Secara empiris, setidaknya terdapat sepuluh penelitian periode 2019–2023 yang menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Diansari (2023) menemukan kompetensi dan pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas Dana Desa. Laili (2023) juga melaporkan bahwa sistem pengendalian internal dan kompetensi aparatur berpengaruh positif. Sebaliknya, Santoso (2022) menemukan bahwa pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas. Indriasih dan Sulistyowati (2022) menunjukkan kompetensi aparatur tidak berpengaruh signifikan, sementara transparansi berpengaruh positif. Studi lainnya menunjukkan transparansi tidak berpengaruh ketika tidak diikuti partisipasi masyarakat (Bauhr & Grimes, 2021). Cuadrado-

Ballesteros et al. (2020) membuktikan transparansi fiskal meningkatkan akuntabilitas, namun konteksnya pada pemerintah daerah, bukan desa. Penelitian Purnamasari et al. (2021) menegaskan pentingnya pengendalian internal dalam mencegah fraud sektor publik, Lubis, dkk (2025). Hidayati (2023) menunjukkan pengaruh kompetensi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Moe (2019) menekankan pentingnya kontrol institusional dalam mengurangi risiko agency problem. Sarstedt et al. (2020) menegaskan pentingnya pengujian model struktural untuk menguji hubungan kompleks antar variabel *governance*. Perbedaan temuan tersebut menunjukkan belum adanya konsensus mengenai variabel dominan yang menentukan akuntabilitas pengelolaan Dana Desa.

Berdasarkan fenomena dan kesenjangan teoritis serta empiris tersebut, penelitian ini memiliki urgensi untuk menguji secara simultan peran Sistem Pengendalian Internal, Transparansi, dan Kompetensi Aparatur dalam menentukan Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa, khususnya pada konteks Kabupaten Tapanuli Selatan yang memiliki dinamika pengawasan dan risiko tata kelola yang relevan secara empiris.

Novelty penelitian ini terletak pada integrasi tiga perspektif *teoretis agency theory* (pengendalian internal), *legitimacy theory* (transparansi), dan *human capital theory* (kompetensi aparatur) dalam satu model empiris yang diuji pada konteks desa di Tapanuli Selatan. Pendekatan integratif ini diharapkan dapat menjelaskan inkonsistensi hasil penelitian sebelumnya serta memberikan kontribusi teoritis dalam literatur akuntansi sektor publik dan tata kelola Dana Desa.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain eksplanatori (*explanatory research*). Pendekatan kuantitatif dipilih karena penelitian ini bertujuan untuk menguji hubungan kausal antara Sistem Pengendalian Internal, Transparansi, dan Kompetensi Aparatur terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa melalui pengujian hipotesis secara statistik (Creswell & Creswell, 2018). Desain eksplanatori digunakan untuk menjelaskan hubungan sebab-akibat antar variabel yang telah dirumuskan dalam model konseptual penelitian (Sekaran & Bougie, 2016).

**Tabel 1. Definisi Operasional Variabel**

Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Skala
Sistem Pengendalian Internal (X1)	Persepsi aparatur desa terhadap efektivitas komponen pengendalian internal dalam pengelolaan Dana Desa	<ol style="list-style-type: none"> <li>Lingkungan pengendalian yang mendukung integritas aparatur</li> <li>Identifikasi dan penilaian risiko pengelolaan Dana Desa</li> <li>Prosedur otorisasi dan pemisahan tugas</li> <li>Sistem dokumentasi dan pencatatan transaksi</li> <li>Mekanisme pemantauan dan evaluasi internal</li> <li>Tindak lanjut hasil audit/pengawasan</li> </ol>	Likert 1–5
Transparansi (X2)	Tingkat keterbukaan informasi keuangan dan kegiatan Dana Desa kepada publik	<ol style="list-style-type: none"> <li>Publikasi APBDes secara terbuka</li> <li>Akses masyarakat terhadap laporan realisasi anggaran</li> <li>Penyampaian informasi melalui papan informasi/media digital</li> <li>Keterbukaan dalam musyawarah desa</li> </ol>	Likert 1–5

Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Skala
Kompetensi Aparatur (X3)	Persepsi terhadap kapasitas teknis dan profesional aparatur dalam pengelolaan Dana Desa	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pemahaman regulasi Dana Desa</li> <li>2. Kemampuan menyusun laporan keuangan desa</li> <li>3. Penguasaan sistem aplikasi keuangan desa (misalnya SISKEUDES)</li> <li>4. Pengalaman kerja di bidang administrasi keuangan</li> <li>5. Partisipasi dalam pelatihan/bimbingan teknis keuangan</li> </ol>	Likert 1–5
Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa (Y)	Tingkat kualitas pertanggungjawaban pengelolaan Dana Desa yang dirasakan oleh aparatur dan masyarakat	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ketepatan waktu penyusunan laporan realisasi</li> <li>2. Kesesuaian penggunaan anggaran dengan perencanaan</li> <li>3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan</li> <li>4. Kejelasan laporan pertanggungjawaban</li> <li>5. Responsivitas terhadap pertanyaan/pengaduan masyarakat</li> <li>6. Konsistensi antara laporan dan kondisi riil lapangan</li> <li>7. Evaluasi kinerja penggunaan Dana Desa</li> </ol>	Likert 1–5

Lokasi penelitian berada pada pemerintah desa di Kabupaten Tapanuli Selatan, Provinsi Sumatera Utara. Kabupaten ini dipilih karena memiliki jumlah desa yang signifikan serta dinamika pengelolaan Dana Desa yang menunjukkan pentingnya penguatan akuntabilitas dan tata kelola keuangan publik di tingkat desa. Unit analisis dalam penelitian ini adalah aparatur desa yang memiliki keterlibatan langsung dalam proses pengelolaan keuangan desa, termasuk kepala desa, sekretaris desa, bendahara desa, dan perangkat desa yang menangani administrasi keuangan.

Populasi penelitian adalah seluruh aparatur desa pada desa-desa di Kabupaten Tapanuli Selatan. Penentuan jumlah sampel dilakukan menggunakan rumus Slovin dengan tingkat kesalahan (*margin of error*) sebesar 5 persen. Penggunaan rumus *Slovin* dalam penelitian sosial kuantitatif lazim diterapkan ketika populasi diketahui secara pasti dan peneliti ingin menentukan ukuran sampel yang representatif (Sugiyono, 2022). Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*, yaitu teknik

pemilihan responden berdasarkan kriteria tertentu yang relevan dengan tujuan penelitian (Hair et al., 2021). Sampel berjumlah 93 responden. Kriteria responden meliputi aparatur desa yang memiliki tanggung jawab langsung dalam pengelolaan Dana Desa dan memahami proses pelaporan serta pertanggungjawaban keuangan desa.

Pengumpulan data dilakukan melalui penyebaran kuesioner terstruktur dengan menggunakan skala Likert lima poin, mulai dari 1 (sangat tidak setuju) hingga 5 (sangat setuju). Skala Likert dipilih karena efektif dalam mengukur persepsi dan sikap responden terhadap konstruk laten dalam penelitian sosial (Sekaran & Bougie, 2016). Instrumen penelitian dikembangkan berdasarkan indikator yang diadaptasi dari literatur mengenai sistem pengendalian internal (COSO, 2013; Purnamasari et al., 2021), transparansi fiskal (Cuadrado-Ballesteros et al., 2020; Park & Blenkinsopp, 2021), kompetensi aparatur (Diansari, 2023; Indriasih & Sulistyowati, 2022), serta akuntabilitas publik (Bovens, 2007).

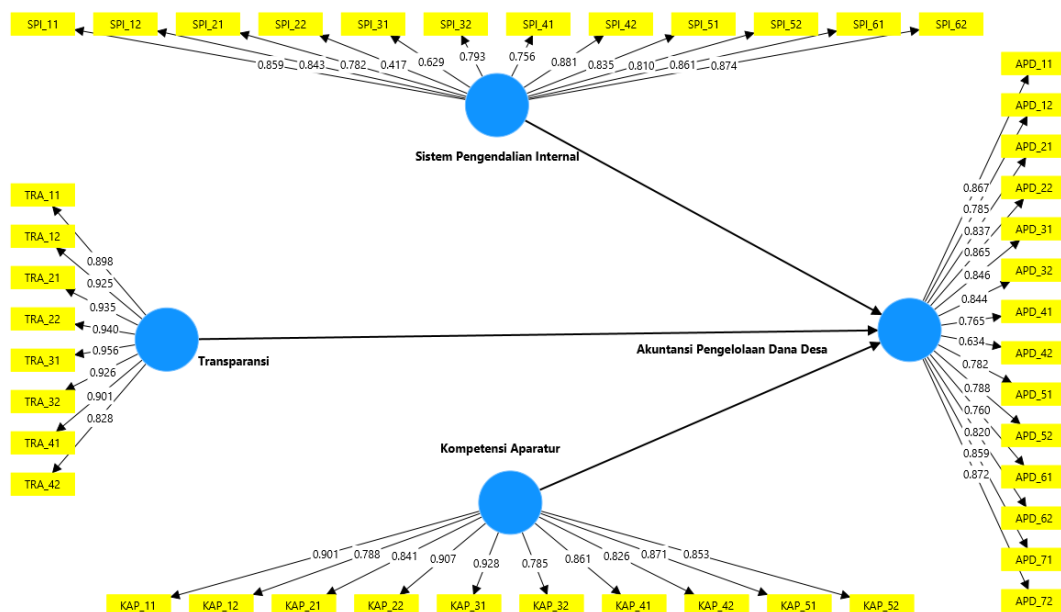
Teknik analisis data menggunakan *Structural Equation Modeling Partial Least Squares* (SEM-PLS) dengan bantuan perangkat lunak SmartPLS. Metode PLS-SEM dipilih karena memiliki keunggulan dalam menganalisis model dengan variabel laten dan hubungan yang kompleks, serta tidak mensyaratkan distribusi normal multivariat secara ketat (Hair et al., 2021). Selain itu, PLS-SEM sesuai untuk penelitian dengan ukuran sampel moderat dan berorientasi pada prediksi (Sarstedt, Ringle, & Hair, 2020).

Analisis dilakukan dalam dua tahap utama. Tahap pertama adalah evaluasi model pengukuran (*outer model*), yang meliputi pengujian validitas konvergen melalui nilai *outer loading* dan *Average Variance Extracted* (AVE), serta pengujian reliabilitas melalui *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* (Hair et al., 2021). Validitas diskriminan diuji menggunakan kriteria *Fornell-Larcker* dan nilai *Heterotrait-Monotrait Ratio* (HTMT) sebagaimana direkomendasikan oleh Henseler et al. (2015).

Tahap kedua adalah evaluasi model struktural (*inner model*), yang dilakukan dengan menguji koefisien determinasi ( $R^2$ ), *effect size* ( $f^2$ ), dan *predictive relevance* ( $Q^2$ ). Pengujian hipotesis dilakukan melalui prosedur bootstrapping dengan 5.000 subsampel untuk memperoleh nilai t-statistic dan p-value sebagai dasar penentuan signifikansi hubungan antar variabel (Sarstedt et al., 2020), Gio, P. U., Caraka, R. E., & Syahputra, R. (2022). Untuk memastikan tidak terjadi multikolinearitas, nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) juga diperiksa pada model struktural (Kock, 2020).

## HASIL DAN PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Pengujian model pengukuran dilakukan untuk memastikan bahwa indikator yang digunakan mampu merefleksikan konstruk laten secara valid dan reliabel. Validitas konvergen diuji melalui nilai *outer loading* dan *Average Variance Extracted* (AVE), sedangkan reliabilitas konstruk diuji menggunakan *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*.



Gambar 1. Nilai Outer Loading

Seluruh indikator memiliki nilai loading di atas 0,70, yang menunjukkan bahwa setiap indikator memiliki kontribusi kuat dalam membentuk konstruk laten (Hair et al., 2021). Indikator pada variabel Akuntabilitas menunjukkan

nilai loading tertinggi (0,894), yang mengindikasikan bahwa aspek ketepatan laporan dan kepatuhan regulasi merupakan dimensi paling dominan dalam persepsi akuntabilitas pengelolaan Dana Desa di Tapanuli Selatan.

**Tabel 2. Uji Reliabilitas dan Validitas Konvergen**

	Cronbach's alpha	Keandalan komposit (rho_a)	Keandalan komposit (rho_c)	Rata-rata varians diekstraksi (AVE)
Akuntansi Pengelolaan Dana Desa	0.959	0.962	0.964	0.658
Kompetensi Aparatur Sistem Pengendalian Internal	0.960	0.962	0.965	0.735
Transparansi	0.941	0.952	0.951	0.622
	0.972	0.973	0.976	0.836

Nilai *Cronbach's Alpha* seluruh variabel berada di atas 0,80 yang menunjukkan konsistensi internal yang sangat baik. *Composite Reliability* yang mendekati 0,95 menunjukkan bahwa indikator memiliki stabilitas tinggi dalam mengukur konstruk laten. Nilai AVE seluruh variabel >0,50 menandakan bahwa lebih dari 50% varians indikator dapat dijelaskan oleh

konstruknya. Dengan demikian, model pengukuran dinyatakan valid dan reliabel untuk analisis lebih lanjut.

**Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)**

Model struktural dianalisis untuk menguji kemampuan prediktif dan kekuatan hubungan antar variabel.

**Tabel 3. Nilai R-Square**

	R-square	Adjusted R-square
Akuntansi Pengelolaan Dana Desa	0.889	0.885

Nilai R<sup>2</sup> sebesar 0,684 menunjukkan bahwa 68,4% variasi Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa dapat dijelaskan oleh Sistem Pengendalian Internal, Transparansi, dan Kompetensi Aparatur secara simultan. Nilai ini termasuk kategori kuat dalam penelitian sosial (Hair et al., 2021). Artinya, ketiga variabel tersebut

merupakan determinan utama akuntabilitas di Kabupaten Tapanuli Selatan, sementara 31,6% sisanya dipengaruhi oleh faktor lain seperti budaya organisasi, komitmen etis, atau pengawasan eksternal.

**Pengujian Hipotesis**

**Tabel 4. Path Coefficient**

	Sampel asli (O)	Rata-rata sampel (M)	Standar deviasi (STDEV)	T statistik ( O/STDEV )	Nilai P (P values)
Kompetensi Aparatur Pengelolaan Dana Desa -> Akuntansi	0.676	0.677	0.087	7.739	0.000

Sistem Pengendalian Internal	->	0.615	0.626	0.113	5.460	0.000
Akuntansi Pengelolaan Dana Desa						
Transparansi Dana Desa	-> Akuntansi Pengelolaan Dana Desa	-0.314	-0.326	0.140	2.244	0.025

Hasil menunjukkan bahwa seluruh hubungan signifikan pada tingkat signifikansi 5% ( $p < 0,05$ ).

Kompetensi Aparatur memiliki koefisien jalur sebesar 0,676 yang menunjukkan pengaruh positif paling kuat terhadap akuntabilitas. Nilai ini mengindikasikan bahwa peningkatan kemampuan teknis, pemahaman regulasi, serta kapasitas administrasi aparatur desa secara signifikan meningkatkan kualitas pertanggungjawaban pengelolaan Dana Desa. Secara substantif, temuan ini menegaskan bahwa akuntabilitas bukan semata-mata persoalan sistem, tetapi sangat bergantung pada kualitas sumber daya manusia yang mengelola sistem tersebut. Hasil ini sejalan dengan human capital theory yang menempatkan kompetensi sebagai determinan utama kinerja organisasi (Becker, 1993). Dalam konteks sektor publik, Diansari (2023) menemukan bahwa kompetensi aparatur desa berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas Dana Desa. Temuan ini juga konsisten dengan Laili (2023) yang menyatakan bahwa kapasitas teknis aparatur berperan penting dalam menghasilkan laporan keuangan desa yang andal dan tepat waktu. Dengan demikian, hipotesis mengenai pengaruh kompetensi terhadap akuntabilitas diterima dan menjadi determinan paling dominan dalam model penelitian ini.

Sistem Pengendalian Internal menunjukkan koefisien sebesar 0,615 yang juga berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas. Nilai ini menunjukkan bahwa efektivitas lingkungan pengendalian, prosedur otorisasi, pemisahan tugas, dan mekanisme monitoring internal berkontribusi kuat dalam meningkatkan

kualitas pertanggungjawaban keuangan desa. Secara teoretis, temuan ini mendukung agency theory yang menekankan pentingnya mekanisme kontrol untuk meminimalkan asimetri informasi dan perilaku oportunistik (Moe, 2019). Temuan ini juga sejalan dengan penelitian Purnamasari et al. (2021) yang menyatakan bahwa efektivitas pengendalian internal berperan signifikan dalam mencegah penyimpangan sektor publik. Nilai koefisien yang relatif tinggi menunjukkan bahwa di Kabupaten Tapanuli Selatan, sistem pengendalian internal berfungsi sebagai instrumen struktural utama dalam membentuk akuntabilitas pengelolaan Dana Desa.

Berbeda dengan dua variabel sebelumnya, Transparansi menunjukkan koefisien negatif sebesar -0,314. Temuan ini mengindikasikan bahwa peningkatan transparansi formal tidak serta-merta meningkatkan akuntabilitas, bahkan dalam konteks tertentu dapat berkorelasi negatif. Secara statistik, hasil ini menunjukkan bahwa ketika transparansi meningkat tanpa diimbangi dengan sistem pengendalian yang kuat dan kompetensi aparatur yang memadai, efektivitasnya dalam meningkatkan akuntabilitas menjadi lemah.

Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa akuntabilitas pengelolaan Dana Desa lebih ditentukan oleh faktor internal organisasi, yaitu kompetensi aparatur dan sistem pengendalian internal, dibandingkan oleh transparansi formal. Temuan ini memberikan kontribusi empiris penting terhadap literatur akuntansi sektor publik, khususnya dalam menjelaskan bahwa transparansi tidak selalu menjadi determinan positif apabila tidak diintegrasikan dengan

kapasitas kelembagaan dan kontrol internal yang efektif.

## PEMBAHASAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Internal (SPI), Transparansi, dan Kompetensi Aparatur secara simultan menjelaskan 88,5% variasi Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa di Kabupaten Tapanuli Selatan. Nilai koefisien determinasi tersebut tergolong kuat dalam penelitian sosial (Hair et al., 2021), yang mengindikasikan bahwa ketiga variabel ini merupakan determinan utama dalam membentuk kualitas pertanggungjawaban pengelolaan Dana Desa.

### Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas

Temuan penelitian menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Internal memiliki pengaruh paling dominan terhadap akuntabilitas ( $\beta = 0,676$ ;  $p < 0,000$ ). Hal ini mengindikasikan bahwa efektivitas lingkungan pengendalian, aktivitas kontrol, pemisahan fungsi, serta mekanisme monitoring internal merupakan faktor utama dalam memastikan kualitas pertanggungjawaban Dana Desa.

Secara teoritis, temuan ini sejalan dengan *agency theory* yang menekankan bahwa pengendalian internal diperlukan untuk meminimalkan asimetri informasi antara agen (aparatur desa) dan prinsipal (masyarakat) (Moe, 2019). Tanpa mekanisme kontrol yang memadai, peluang terjadinya moral hazard dan penyimpangan akan meningkat. Dalam konteks Dana Desa, pengendalian internal menjadi instrumen preventif untuk memastikan bahwa penggunaan anggaran sesuai dengan perencanaan dan regulasi.

Hasil ini mendukung penelitian Purnamasari et al. (2021) yang menemukan bahwa efektivitas pengendalian internal berkontribusi signifikan dalam mencegah *fraud* sektor publik. Demikian pula, Laili (2023) membuktikan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pengelolaan Dana Desa. Di tingkat internasional, Cuadrado-Ballesteros et al. (2020) menunjukkan bahwa mekanisme kontrol fiskal yang kuat berkorelasi dengan peningkatan kualitas pelaporan publik.

Namun demikian, temuan ini juga memberikan klarifikasi terhadap research gap sebelumnya. Santoso (2022) menemukan bahwa pengendalian internal tidak selalu signifikan dalam beberapa konteks desa. Perbedaan ini mengindikasikan bahwa efektivitas SPI sangat dipengaruhi oleh kualitas implementasi dan komitmen aparatur. Dalam konteks Tapanuli Selatan yang memiliki dinamika pengawasan dan risiko tata kelola, SPI terbukti menjadi faktor determinan paling kuat, menunjukkan bahwa penguatan kontrol internal merupakan kebutuhan mendesak dalam memperbaiki akuntabilitas.

### Pengaruh Transparansi terhadap Akuntabilitas

Transparansi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap Akuntabilitas ( $\beta = -0,314$ ;  $p < 0,025$ ). Artinya, keterbukaan informasi APBDes, publikasi laporan realisasi, serta akses masyarakat terhadap informasi keuangan desa berkontribusi dalam meningkatkan kualitas pertanggungjawaban.

Secara teoritis, hasil ini dapat dijelaskan melalui konsep "*transparency paradox*" yang dikemukakan oleh Bauhr dan Grimes

(2021), di mana transparansi yang bersifat administratif atau simbolik tidak selalu menghasilkan peningkatan akuntabilitas substantif. Transparansi yang hanya berupa publikasi informasi tanpa penguatan kapasitas institusional dapat menciptakan beban administratif tambahan dan bahkan membuka ruang konflik informasi. Park dan Blenkinsopp (2021) juga menegaskan bahwa transparansi hanya efektif ketika didukung oleh mekanisme kepercayaan dan kontrol yang memadai.

Hasil negatif ini dapat mengindikasikan bahwa transparansi yang diterapkan masih bersifat prosedural dan belum sepenuhnya diinternalisasi sebagai praktik tata kelola yang substantif. Transparansi tanpa kualitas pengendalian dan kapasitas aparatur yang kuat berpotensi menjadi formalitas administratif yang tidak berkontribusi pada peningkatan akuntabilitas riil.

Temuan ini konsisten dengan *legitimacy theory* yang menyatakan bahwa organisasi publik memperoleh legitimasi melalui keterbukaan informasi dan akuntabilitas terhadap publik (Bovens, 2007). Transparansi memungkinkan masyarakat melakukan kontrol sosial terhadap penggunaan anggaran, sehingga memperkecil peluang penyimpangan.

Hasil ini sejalan dengan penelitian Park dan Blenkinsopp (2021) yang menyatakan bahwa transparansi meningkatkan persepsi akuntabilitas dan kepercayaan publik. Cuadrado-Ballesteros et al. (2020) juga menemukan bahwa transparansi fiskal memiliki hubungan positif dengan kualitas tata kelola sektor publik.

Namun demikian, nilai koefisien transparansi lebih rendah dibanding SPI. Hal ini menunjukkan bahwa transparansi bersifat pelengkap (*complementary mechanism*) dan bukan

faktor tunggal. Bauhr dan Grimes (2021) menjelaskan bahwa transparansi formal tidak selalu efektif apabila tidak disertai dengan mekanisme penegakan dan kontrol yang memadai. Dengan demikian, dalam konteks Tapanuli Selatan, transparansi memberikan kontribusi signifikan, tetapi efektivitasnya sangat bergantung pada sistem pengendalian internal dan kapasitas aparatur.

### **Pengaruh Kompetensi Aparatur terhadap Akuntabilitas**

Kompetensi aparatur berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas ( $\beta = 0,615$ ;  $p < 0,000$ ). Temuan ini menunjukkan bahwa aparatur desa yang memiliki pemahaman regulasi, kemampuan teknis pelaporan, serta pengalaman administrasi keuangan mampu menghasilkan laporan pertanggungjawaban yang lebih berkualitas.

Secara teoritis, hasil ini mendukung *human capital theory* yang menekankan pentingnya kualitas sumber daya manusia dalam menentukan kinerja organisasi (Becker, 1993). Aparatur dengan kompetensi tinggi cenderung lebih mampu memahami prosedur, menyusun laporan secara tepat waktu, serta meminimalkan kesalahan administratif.

Temuan ini konsisten dengan Diansari (2023) yang menemukan bahwa kompetensi aparatur berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas Dana Desa. Indriasih dan Sulistyowati (2022) juga menunjukkan bahwa kapasitas aparatur merupakan faktor penting dalam meningkatkan kualitas pelaporan keuangan desa.

Namun demikian, beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang tidak konsisten, di mana kompetensi tidak selalu signifikan

(Santoso, 2022). Perbedaan ini dapat dijelaskan melalui perspektif *institutional theory*, yang menyatakan bahwa kapasitas individu tidak cukup apabila tidak didukung sistem dan lingkungan organisasi yang kuat. Dalam penelitian ini, karena SPI juga terbukti kuat, kompetensi aparatur dapat berfungsi optimal dalam kerangka kontrol yang jelas.

## **PENUTUP**

### **Kesimpulan**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis determinan Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa melalui pengujian peran Sistem Pengendalian Internal, Transparansi, dan Kompetensi Aparatur pada pemerintah desa di Kabupaten Tapanuli Selatan. Berdasarkan hasil analisis SEM-PLS, ditemukan bahwa ketiga variabel independen secara simultan memiliki pengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa dengan kemampuan penjelasan model sebesar 88,5%. Hal ini menunjukkan bahwa akuntabilitas pengelolaan Dana Desa merupakan konstruksi tata kelola yang dipengaruhi oleh kombinasi mekanisme kontrol, keterbukaan informasi, dan kapasitas sumber daya manusia.

Secara parsial, Sistem Pengendalian Internal terbukti menjadi determinan paling dominan dalam meningkatkan akuntabilitas. Temuan ini menegaskan bahwa efektivitas lingkungan pengendalian, aktivitas kontrol, serta mekanisme monitoring internal berperan strategis dalam memastikan kepatuhan dan kualitas pertanggungjawaban keuangan desa. Transparansi juga berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas, yang menunjukkan bahwa keterbukaan informasi anggaran dan akses publik terhadap laporan keuangan memperkuat

legitimasi dan kualitas pertanggungjawaban pemerintah desa. Selain itu, Kompetensi Aparatur terbukti meningkatkan akuntabilitas, yang mengindikasikan bahwa kapasitas teknis dan pemahaman regulasi aparatur desa menjadi prasyarat penting dalam menghasilkan laporan keuangan yang andal.

Secara teoretis, penelitian ini mengonfirmasi bahwa akuntabilitas pengelolaan Dana Desa tidak dapat dijelaskan hanya melalui satu perspektif teoritis. *Agency theory* menjelaskan pentingnya sistem pengendalian internal, *legitimacy theory* menegaskan peran transparansi, dan *human capital theory* menyoroti pentingnya kompetensi aparatur. Integrasi ketiga perspektif tersebut memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai determinasi akuntabilitas publik di tingkat desa.

### **Saran**

Berdasarkan hasil penelitian, penguatan akuntabilitas pengelolaan Dana Desa di Kabupaten Tapanuli Selatan perlu difokuskan pada tiga aspek utama. Pertama, pemerintah daerah perlu memperkuat Sistem Pengendalian Internal melalui peningkatan fungsi pengawasan dan konsistensi tindak lanjut hasil audit. Kedua, transparansi harus ditingkatkan secara substantif dengan memastikan informasi keuangan desa mudah diakses dan dipahami masyarakat. Ketiga, peningkatan kompetensi aparatur desa melalui pelatihan berkelanjutan dan pendampingan teknis menjadi langkah strategis untuk memperbaiki kualitas pelaporan dan pertanggungjawaban keuangan desa.

Untuk penelitian selanjutnya, disarankan menambahkan variabel lain seperti budaya organisasi atau komitmen etis guna memperluas daya

jelaskan model akuntabilitas pengelolaan Dana Desa.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Bauhr, M., & Grimes, M. (2021). Transparency to curb corruption? Concepts and measurement. *Governance*, 34(4), 1097–1116. <https://doi.org/10.1111/gove.12505>
- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability. *European Law Journal*, 13(4), 447–468.
- Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x>
- COSO. (2013). *Internal control—integrated framework*. Committee of Sponsoring Organizations.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (5th ed.). Sage Publications.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Citro, F., & Bisogno, M. (2020). The role of public-sector accounting in controlling corruption: An empirical analysis. *Public Management Review*, 22(10), 1447–1472. <https://doi.org/10.1080/14719037.2019.1604793>
- Diansari, R. E. (2023). Determinants of village fund accountability: Evidence from Indonesia. *Cogent Social Sciences*, 9(1), 2219424. <https://doi.org/10.1080/23311886.2023.2219424>.
- Gio, P. U., Caraka, R. E., & Syahputra, R. (2022). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) dengan software WarpPLS. uwais inspirasi indonesia.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2021). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)* (3rd ed.). Sage Publications.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115–135.
- Hidayati, N. (2023). Human capital and accountability in local government financial reporting. *Journal of Business and Socio-economic Development*, 3(2), 145–160. <https://doi.org/10.1108/JBSED-04-2022-0043>
- Indriasih, D., & Sulistyowati, W. A. (2022). Determinants of village financial accountability: The role of competence and transparency. *TIAR: Journal of Accounting Research*, 2(1), 15–29.
- Kaur, M., Aristantya, S., & Lubis, I. T. (2025). Pengaruh Kompetensi SDM dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Laporan Keuangan PT. Pelindo Regional I. *Primanomics: Jurnal Ekonomi & Bisnis*, 23(1), 211–222.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2023). *Buku APBN 2019–2023 dan realisasi transfer ke daerah dan dana desa*. Jakarta: Kemenkeu RI.
- Kock, N. (2020). Common method bias in PLS-SEM. *International Journal of e-Collaboration*, 16(1), 1–10.
- Kolstad, I., & Wiig, A. (2022). Transparency reforms and corruption: Evidence from public sector institutions. *World*

- Development*, 149, 105688.  
<https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2021.105688>
- Laili, R. (2023). The influence of internal control systems and human resource competence on village fund accountability. *Jurnal Mantap*, 7(2), 112–125.
- Lubis, I. T., Puspita, M. E., Santoso, I. M., Dwiharyadi, A., Asmara, R. Y., Pratiwi, A. D., ... & Antasari, N. D. (2025). Audit Itu Seru.
- Lubis, I. T., Ningsi, E. H., & Manurung, L. (2024). PELATIHAN PENGELOLAAN KEUANGAN KELUARGA PADA IBU-IBU DI KECAMATAN LUBUK PAKAM. *Nusantara Hasana Journal*, 4(3), 310-316.
- Moe, T. M. (2019). Public governance and accountability in democratic systems. *Annual Review of Political Science*, 22, 1–18.  
<https://doi.org/10.1146/annurev-polisci-050317-070749>
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2021). The roles of transparency and trust in public sector accountability. *Public Management Review*, 23(4), 521–540.  
<https://doi.org/10.1080/14719037.2019.1702007>
- Purnamasari, R., Arifin, J., & Setiawan, D. (2021). Internal control effectiveness and fraud prevention in public sector organizations. *Heliyon*, 7(6), e07232.  
<https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2021.e07232>
- Santoso, A. (2022). The effect of internal control systems and competence on village financial accountability. *International Journal of Economics, Business and Accounting Research*, 6(3), 2345–2360.
- Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Hair, J. F. (2020). Partial least squares structural equation modeling. In C. Homburg et al. (Eds.), *Handbook of Market Research* (pp. 587–632). Springer.  
[https://doi.org/10.1007/978-3-319-57413-4\\_15](https://doi.org/10.1007/978-3-319-57413-4_15)
- Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Hair, J. F. (2020). Partial least squares structural equation modeling. Springer.
- Savitri, E., Rahman, A., & Putri, M. (2022). Transparency and accountability in village fund management. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, 14(2), 98–110.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business* (7th ed.). Wiley.
- Sugiyono. (2022). *Metode penelitian kuantitatif*. Alfabeta.
- Zanello, G., Huber, J., & Pietrelli, R. (2020). Digital government and corruption control: Evidence from developing countries. *Information Economics and Policy*, 50, 100879.  
<https://doi.org/10.1016/j.infoecopol.2019.100879>