JRAM (Jurnal Riset Akuntansi Multiparadigma)

ISSN: 2599-1469 ‖ https://jurnal.uisu.ac.id/index.php/JRAM

Sistem Pengendalian Internal Atas Dana Desa: Analisis COSO *Framework* 2013

Darmawan Sriyanto[1], Subambang Harsono[2], Chairina [3]

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Graha Kirana.

Corresponding author: **darmawan@graha-kirana.com, subambang@gmail.com, chairina@graha-kirana.com**

ARTICLE INFO

Article history
Received :
Accepted :
Published :

Kata Kunci:
Sistem Pengendalian Internal;
COSO;
Dana Desa.

A B S T R A K

Penerapan sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa menjadi hal yang penting mengingat prioritas tujuan dari pengelolaan dana desa adalah meningkatkan pembangunan dan pemberdayaan masyarakat desa. Oleh karena itu penelitian ini berfokus pada penerapan sistem pengendalian internal yang dilakukan oleh aparatur pemerintah desa dengan mengacu kepada teori sistem pengendalian internal yang ditetapkan oleh COSO serta dengan melihat kepada kesesuaian kebijakan yang ada di lapangan. Objek penelitian ini adalah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin kecamatan Deli Serdang, dengan menggunakan pendekatan postpositivist dengan metode deskriptif. Hasil dari penelitian ini menunjukkan tidak seluruh komponen sistem pengendalian internal oleh COSO telah dilaksanakan oleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin. Permasalahan yang menjadi perhatian utama adalah kurangnya pemahaman pemerintah desa terkait pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa dan sosialisasi kebijakan dari pemerintah pusat yang masih belum secara utuh mensosialisasikan kebijakan sistem pengendalian internal kepada pemerintah desa.

Keyword:
Internal Control System;
COSO;
Village Fund.

A B S T R A C T

Implementing an internal control system in managing village funds is important considering that the priority objective of managing village funds is to increase development and empower village communities. Therefore, this research focuses on the implementation of the internal control system carried out by village government officials by referring to the internal control system theory established by COSO and by looking at the suitability of existing policies in the field. The objects of this research are Ramunia 1 Village and Beringin Village, Deli Serdang subdistrict, using a postpositivist approach with descriptive methods. The results of this research show that not all components of the internal control system by COSO have been implemented by Ramunia 1 Village and Beringin Village. The problem that is the main concern is due to the village government's lack of understanding regarding internal control in managing village funds, policy socialization from the central government which has not yet fully socialized the internal control system policy to the village government.

PENDAHULUAN

Perubahan sistem pemerintahan Indonesia dari sentralisasi menjadi desentralisasi saat ini menjadikan pemerintah daerah mempunyai kewenangan otonomi daerah untuk mengatur dan membangun daerahnya masing-masing, perubahan tersebut sesuai dengan tujuan demokrasi yaitu mensejahterakan rakyat. Saat ini kebijakan pemerintah yang ada masih berfokus pada otonomi di tingkat kabupaten/kota, namun pada hakikatnya kemandirian dimulai dari tingkat pemerintahan yang lebih rendah yaitu desa. Dengan diberikannya otonomi desa diharapkan akan memberikan pengakuan terhadap lokalitas desa itu sendiri dan mampu mendekatkan negara dengan masyarakat (Yu & Neter, 1973). Masyarakat desa dapat merasakan dampak langsung dari pembangunan dan dapat menikmati pelayanan publik yang baik. Dengan terwujudnya otonomi desa, pemerintah menetapkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2014 tentang Desa yang bertujuan untuk memberdayakan dan melindungi desa agar menjadi maju, mandiri, tangguh, dan demokratis dalam menciptakan landasan yang kokoh dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan (Dewi, et al., 2021; Yuliastuti & Riharjo, 2020). Unsur penting dalam penyelenggaraan pemerintahan desa tertuang dalam Permendagri No. 113 Tahun 2014 yaitu kewenangan, kelembagaan dan keuangan (Indonesia, 2014a).

Pentingnya pembagian kewenangan antara pemerintah pusat dan daerah tersebut antara lain bertujuan untuk mewujudkan penyelenggaraan fungsi pemerintah daerah yang optimal (Andriansyah, 2015), sebab pemberian pelayanan kepada masyarakat juga sangat bergantung pada kemampuan daerah tersebut untuk mencari sumber pendanaannya (Khairul, 2009). Kementrian Keuangan Republik Indonesia (2018) juga memaknai pentingnya otonomi daerah dan desentralisasi fiskal sebagai bentuk penyerahan kewenangan dan sumber pendanaan dari pemerintah pusat yang diberikan kepada pemerintah daerah dengan tujuan untuk pemenuhan pelaksanaan urusan rumah tangga berdasarkan prakarsa dan aspirasi rakyat dalam kesatuan Republik Indonesia (Indonesia, 2018). Adapun salah satu unsur yang menarik untuk ditelaah adalah unsur keuangan, sebagaimana dijelaskan oleh Supriady dan Solihin (2002) bahwa dalam rangka menyelenggarakan otonomi daerah yang luas, nyata, dan bertanggung jawab, maka diperlukan kewenangan dan kemampuan dalam menggali sumber keuangan secara mandiri dengan prinsip perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah. Pamudji (2007) juga turut mengatakan pentingnya faktor keuangan daerah sebagai hal yang mempengaruhi daerah dalam pelaksanaan kewenangan otonominya, dan perlu untuk melibatkan pengawasan maupun bantuan dari Pemerintah Pusat.

Posisi keuangan desa telah diatur dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 2014 tentang Desa pada pasal 72 ayat 1. Dana desa merupakan dana yang bersumber dari APBN, yang diperuntukan untuk desa melalui transfer kepada APBD Kabupaten/Kota dengan prioritas untuk pelaksanaan pembangunan dan pemberdayaan masyarakat desa (Indonesia, 2014b). Sehingga, pengelolaan keuangan desa itu sendiri merupakan kesatuan proses yang kompleks yang tersusun secara sistematis, dimana terdiri dari tahap perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, serta pengawasan terhadap keuangan daerah (Halim, 2007). Berdasarkan acuan yang ditetapkan oleh Kementrian Dalam Negeri Republik Indonesia, dana desa ini pun juga diberikan dengan dasar untuk meningkatkan kesejahteraan dan pemerataan pembangunan desa itu sendiri. Pada kenyataannya, masih banyak ditemukan implementasi pemanfaatan dana desa yang tidak sesuai dan tidak memenuhi pencapaian tujuan yang ditetapkan. Adanya praktik korupsi yang dilakukan oknum kepala desa dan pengawas di Kabupaten/Kota memang masih kerap terjadi meskipun pengawasan dari Pemerintah Pusat sudah diperketat. Dalam rangka mempersempit ruang penyelewengan dana desa, Kemendes PDTT, Kemendagri, dan Kemenkeu sudah menyiapkan anggaran untuk dialokasikan kepada inspektorat daerah yang akan turut mengawasi penggunaan dana desa.

Terdapat tiga masalah utama dana desa. Pertama, penggunaannya yang berada di luar prioritas; kedua, pembangunan desa yang diharapkan dapat memanfaatkan masyarakat lokal sebagai pekerja justru dilakukan oleh pihak ketiga; dan yang terakhir, bahwa penyaluran dana desa seringkali tidak disertai dengan bukti yang memadai. Sehingga diperlukan suatu pengendalian serta pengawasan yang kuat agar dapat menghindari penyimpangan dan penyelewengan yang mungkin terjadi (Mardiasmo, 2018). Demi mewujudkan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, serta akuntabel, maka dibentuklah Sistem Pengendalian Intern (SPIP) sebagaimana ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah (Indonesia, 2008). Sistem pengendalian intern ditekankan untuk mendorong pemerintah dalam mengidentifikasi titik lemah pengelolaan keuangan desa yang harus ditingkatkan. Sehingga, harapannya implementasi pengelolaan keuangan desa dapat dilakukan secara efektif, efisien, dan akuntabel (Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, 2018). Namun demikian, sistem pengendalian intern juga tentunya tidak luput dari berbagai berbagai permasalahan. Kementrian Dalam Negeri, (2017) menilai bahwa kinerja pengawasan oleh Inspektorat di daerah masih belum optimal. Hal tersebut sebagaimana dapat dilihat dari

terdeteksinya banyak penyimpangan pengelolaan keuangan daerah serta praktek korupsi yang terjadi di tingkat Pemerintahan Daerah (Putro, 2017).

Telah banyak penelitian terdahulu mengenai dana desa misalnya efektivitas pengelolaan dana desa (Riana dan Lubis, 2018), akuntabilitas pengelolaan dana desa (Tondang dan Marbun, 2022), namun masih jarang penelitian tentang sistem pengendalian intern dana desa, oleh karena itu penelitian ini bertujuan untuk mengetahui penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dalam pengelolaan dana desa. Penelitian ini berfokus pada penerapan sistem pengendalian internal yang dilakukan oleh aparatur pemerintah desa dengan mengacu kepada teori sistem pengendalian internal yang ditetapkan oleh COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) serta dengan melihat kepada kesesuaian kebijakan yang ada di lapangan. Secara mendasar, penelitian ini berbeda dengan penelitian oleh Kiayi, Canon, & Mattoasi, (2023) dan Martini, Lianto, dkk, (2019), penelitian ini menggunakan teori sistem pengendalian internal pemerintah oleh COSO *framework* 2013. Kerangka pengendalian internal dari *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) banyak digunakan dan sangat efektif digunakan (Udeh, 2019;Park, et al., 2021). Teori tersebut mencakup lima unsur sistem pengendalian intern yang dapat digunakan dalam penerapan pengendalian intern keuangan daerah, serta digunakan sebagai dimensi pengukuran dalam penelitian ini. Adapun lima komponen sistem pengendalian internal oleh COSO yaitu pengendalian lingkungan, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta aktivitas pemantauan (Lawson, et al., 2017). Selain itu, dalam penelitian ini juga akan dibahas secara lebih luas terkait penerapan sistem pengendalian internal dengan melihat hasil evaluasi pelaksanaan pengendalian internal pengelolaan dana desa oleh Inspektorat Kabupaten Deli Serdang, serta Dinas Pemberdayaan Masyarakat dan Desa (DMPD) Kabupaten sebagai unsur pemerintah daerah. Penelitian ini berkontribusi pada pemerintah terkait kebijakan pemberian dana desa dan pengelolaan dari keuangan desa itu sendiri.

KAJIAN LITERATUR

Latar belakang COSO *Internal Control Framework* (2013)

Pada tahun 1980-an, Komisi Nasional Penipuan Pelaporan Keuangan/*National Commission on Fraudulent Financial Reporting* ("Komisi Treadway" menurut nama ketuanya, mantan Komisaris SEC James C. Treadway, Jr.) dibentuk untuk mengidentifikasi faktor-faktor penyebab yang dapat menyebabkan penipuan pelaporan keuangan dan langkah-langkah untuk mengurangi kejadiannya (National Commission on Fraudulent Financial National, 1987). Berdasarkan rekomendasi Komisi ini, Komite Organisasi Sponsor, atau COSO, dibentuk. COSO adalah inisiatif sektor swasta independen yang disponsori bersama oleh organisasi-organisasi berikut: *American Accounting Association* (AAA), *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *Financial Executives International* (FEI), *The Institute of Internal Auditors* (IIA)), dan *Institute of Management Accountants* (IMA). COSO tidak memiliki otoritas penetapan standar, namun memberikan pemikiran dan panduan mengenai pengendalian internal, manajemen risiko perusahaan, dan pencegahan penipuan.

Kerangka Kerja tahun 1992 yang dikembangkan oleh COSO telah digunakan oleh banyak perusahaan untuk mengevaluasi desain dan efektivitas pengendalian internal (Hodge, 2016). Namun, lingkungan bisnis telah banyak berubah sejak Kerangka Kerja tahun 1992 dibuat. Ada kemajuan signifikan dalam teknologi, lebih banyak *outsourcing* kegiatan bisnis, dan lingkungan operasi menjadi lebih kompleks, globalisasi, perubahan model bisnis, peraturan baru dan teknologi yang terus berkembang (D'Aquila, 2013; Lawson et al., 2017; Park et al., 2021; Udeh, 2019). Menanggapi perubahan ini, COSO mengeluarkan kerangka pengendalian internal yang diperbarui pada tahun 2013 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013).

Kerangka kerja 2013 ini mempertahankan banyak elemen inti kerangka kerja 1992, termasuk lima komponen pengendalian internal (yaitu, lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta aktivitas pemantauan). Namun, Kerangka Kerja 2013 kini secara eksplisit mengidentifikasi 17 prinsip yang mendasari masing-masing komponen tersebut (Udeh, 2019). Prinsip-prinsip ini mewakili konsep mendasar yang berkaitan dengan sistem pengendalian internal yang efektif. Meskipun para pengembang Kerangka 2013 menunjukkan bahwa prinsip-prinsip ini selalu mendasari Kerangka Kerja 1992 (Tysiac, 2012), ke-17 prinsip tersebut kini dinyatakan secara eksplisit dalam Kerangka Kerja 2013.

Perubahan tambahan mencakup "titik fokus", yang menyoroti karakteristik penting dalam penilaian pengendalian internal yang berkaitan dengan masing-masing 17 prinsip (Udeh, 2019). Kerangka Kerja 2013 juga menekankan kembali pentingnya penerapan pengendalian internal terhadap tujuan operasional dan kepatuhan serta memperluas tujuan pelaporan untuk mencakup tujuan pelaporan internal dan non-keuangan (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013).

Komponen dan Prinsip COSO *Internal Control Framework* (2013)

COSO *Internal Control Framework* (2013) menetapkan lima komponen pengendalian internal dan tujuh belas prinsip yang mewakili konsep dasar yang terkait dengan komponen tersebut. Komponen dan prinsip pengendalian internal ini cocok untuk semua entitas (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013). Lima komponen pengendalian internal dan prinsip-prinsip yang berkaitan dengan masing-masing komponen dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengendalian Lingkungan
   Pengendalian lingkungan adalah seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melaksanakan pengendalian internal di seluruh organisasi. Ada lima prinsip yang berkaitan dengan pengendalian lingkungan, yaitu (1)Organisasi menunjukan komitmen dalam integritas dan nilai etik; (2) Organisasi menerapkan independensi dan melakukan pengawasan terhadap pengembangan serta kinerja dari pengendalian internal; (3) Manajemen organisasi menetapkan struktur, mekanisme pelaporan, serta wewenang dan tanggung jawab yang tepat dalam rangka mencapai tujuan; (4) Organisasi mampu merekrut, mengembangkan, dan memperhankan individu yang kompeten sebagai sumber daya manusia dalam organisasi; (5) Organisasi mengedepankan akuntabilitas dalam pertanggungjawaban tiap individu atas kontrol internal yang dilakukan.

2. *Risk Assesment* (Penilaian Risiko)
   Penilaian risiko melibatkan proses dinamis dan berulang untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko untuk mencapai tujuan entitas, membentuk dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola. Organisasi mempertimbangkan kemungkinan perubahan dalam lingkungan eksternal dan model bisnisnya yang dapat menghambat kemampuannya untuk mencapai tujuannya. Ada empat prinsip yang berkaitan dengan penilaian risiko, yaitu (1) Organisasi menetapkan tujuan yang jelas sehingga memungkinkan identifikasi penilaian risiko yang berkaitan dengan tujuan yang telah ditetapkan; (2) Organisasi mengidentifikasi risiko yang dapat mempengaruhi pencapaian tujuan, serta menggunakan analisis tersebut sebagai dasar dalam menetapkan upaya pengelolaan risiko tersebut; (3) Organisasi turut mempertimbangkan adanya potensi kecurangan dalam penilaian risiko yang berhubungan dengan pencapaian tujuan. (4) Organisasi mengidentifikasi dan menilai perubahan yang mampu memberikan pengaruh signifikan terhadap pengendalian internal.

3. *Control Activities* (Aktivitas Pengendalian)
   Aktivitas pengendalian adalah tindakan yang ditetapkan oleh kebijakan dan prosedur untuk membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk memitigasi risiko terhadap pencapaian tujuan telah dilaksanakan. Aktivitas pengendalian dilakukan di seluruh tingkat entitas dan di berbagai tahapan, dan pada lingkungan teknologi. Ada tiga prinsip yang berkaitan dengan aktivitas pengendalian yaitu (1) Organisasi menetapkan dan mengembangkan kontrol internal yang dapat berkontribusi dalam mitigasi risiko yang ada; (2) Organisasi menetapkan dan mengenmbangkan kontrol aktivitas umum terhadap teknologi yang digunakan dalam pencapaian tujuan; (3) Organisasi melakukan kegiatan pengendalian melalui suatu kebijakan dan prosedur yang sesuai dengan kebijakan tersebut

4. *Information and Communication* (Informasi dan Komunikasi)
   Informasi diperlukan bagi entitas untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal dalam mendukung pencapaian tujuannya. Komunikasi terjadi baik secara internal maupun eksternal dan memberikan organisasi informasi yang dibutuhkan untuk melaksanakan pengendalian sehari-hari. Komunikasi memungkinkan personel untuk memahami tanggung jawab pengendalian internal dan pentingnya hal tersebut bagi pencapaian tujuan. Ada tiga prinsip yang berkaitan dengan Informasi dan Komunikasi yaitu, (1) Organisasi memperoleh ataupun menghasilkan informasi yang relevan dan berkualitas dalam mendukung fungsi pengendalian internal; (2) Organisasi mengomunikasikan informasi secara internal, termasuk terkait tujuan dan tanggungjawab, yang dibutuhkan untuk mendukung fungsi pengendalian internal ; (3) Organisasi turut menjalin komunikasi dengan pihak eksternal terkait hal-hal yang dapat berpengaruh terhadap fungsi pengendalian internal.

5. Kegiatan Pemantauan
   Evaluasi berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau kombinasi keduanya digunakan untuk memastikan apakah masing-masing dari lima komponen pengendalian internal, termasuk pengendalian untuk mempengaruhi prinsip-prinsip dalam setiap komponen, ada dan berfungsi. Temuan-temuan dievaluasi dan kekurangan-kekurangan dikomunikasikan secara tepat waktu, dan masalah-masalah serius dilaporkan kepada pimpinan.

Ada dua prinsip yang berkaitan dengan Kegiatan Pemantauan yaitu, (1) Organisasi menetapkan, mengembangkan, dan melakukan evaluasi untuk memastikan bahwa komponen dari pengendalian internal dijalankan dan berfungsi dengan baik; (2) Organisasi mengevaluasi dan mengkomunikasikan defisiens kontrol internal pada waktu yang tepat kepada pihak yang bertanggung jawab untuk dapat mengambil tindakan korektif.

METODOLOGI PENELITIAN

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan pendekatan *Post-Positivist*, yang berfungsi untuk membandingkan dan menguji kebenaran absolut dari pengetahuan dengan realita yang ada (Creswell & Creswell., 2018). Melalui pendekatan *post-positivist* dapat memungkinkan peneliti untuk melakukan pengumpulan data yang mendukung ataupun membantah teori tersebut, kemudian membuat perbaikan lebih lanjut sebelum dilakukan pengujian kembali (Creswell & Creswell., 2018). Penelitian ini ditujukan untuk memberikan pengetahuan terkait penerapan dari sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa di Indonesia. Berdasarkan manfaatnya, penelitian ini termasuk dalam kelompok penelitian murni. Penelitian murni merupakan penelitian dengan tujuan untuk mengembangkan serta memperluas suatu pengetahuan dasar (Neuman, 2014). Sehingga, penulis berharap bahwa penelitian ini dapat menjadi salah satu sarana dalam mengembangkan pengetahuan yang sudah ada, dengan disertai pemahaman terkait gambaran penerapan sistem pengendalian internal pemerintah terhadap pengelolaan dana desa di Indonesia.

Peneliti mengumpulkan data melalui teknik kualitatif akan memperoleh data tersebut melalui studi kepustakaan, mengamati perilaku/studi lapangan, serta interview dengan narasumber yang relevan (Creswell & Creswell., 2018). Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data kualitatif dengan wawancara mendalam yang ditujukan kepada perwakilan Ditjen Bina Pemerintahan Desa, Kementrian Dalam Negeri, perwakilan Inspektorat Jenderal Kementrian Desa, Daerah Tertinggal, dan Transmigrasi, perwakilan Satgas Dana Desa, Kementrian Desa, Daerah Tertinggal dan Transmigrasi, perwakilan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), perwakilan Dinas Pemberdayaan Masyarakat dan Desa Kabupaten Deli Serdang, perwakilan Inspektorat Kabupaten Deli Serdang, Kepala Desa Ramunia 1, Kecamatan Pantai Labu, dan Kepala Desa Beringin, Kecamatan Beringin. Beberapa gambaran hasil informasi yang diperoleh melalui proses wawancara mendalam tersebut ditampilkan pada tabel 1.

Dalam teknik pengumpulan data kualitatif, maka langkah pertama yang harus dilakukan dalam analisis data tersebut adalah proses *coding* (Creswell & Creswell., 2018). Selain itu, dalam penelitian ini turut menggunakan analisis data kualitatif dengan metode *ideal type*, yang dijelaskan oleh Neuman (2014) sebagai suatu proses membandingkan antara data atau "kenyataan" dengan standar murni yang ada. Hasil informasi kualitatif yang telah diperoleh disajikan dalam bentuk narasi kualitatif (Creswell & Creswell., 2018). Selanjutnya, dilakukan penyimpulan sesuai dengan hasil luaran penelitian yang diperoleh.

Tabel 1. Informasi Penting Hasil Perolehan Wawancara

No	Narasumber (perwakilan)	Informasi penting
1	Ditjen Bina Pemerintahan Desa, Kemendagri	a. Dasar kebijakan pengelolaan dana desa. b. Relevansi pembangunan desa dengan pengelolaan dana desa. c. Siklus pengelolaan dana desa, relevansi APBDes dan realisasinya dalam pembangunan desa. d. Aktor yang berperan dalam pengelolaan dana desa, serta peran Ditjen Pemerintahan Desa dalam pengelolaan dana desa.
2	Inspektorat Jenderal Kemendes	a. Peran pengawasan Inspektorat Jenderal Kemendes dalam pengawasan dana desa dibantu oleh Inspektorat Kemendagri. b. Inspektorat Kemendes Jenderal tidak secara langsung mengetahui permasalahan pengelolaan dana desa yang ada di tiap desa, karena masih melekat pada fungsi Inspektorat Kabupaten. c. Inspektorat Jenderal Kemendes menilai bahwa pengendalian internal pengelolaan dana desa belum terlaksana, karena hal tersebut sebagai sesuatu yang belum kental menyentuh level desa.
3	Satgas Dana Desa	a. Permasalahan dalam pengelolaan dana desa mayoritas seputar kapasitas SDM, kebijakan peraturan rekrutmen aparatur desa dinilai masih perlu ditingkatkan, serta pembangunan infrastruktur daripada pemberdayaan masyarakat yang mayoritas masih dibutuhkan oleh desa.

		b. Pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa sangat mungkin belum menyentuh level desa, dan dinilai masih melekat dalam pengelolaan dana desa maupun pengawasan internal dana desa oleh Inspektorat Kabupaten. c. Terbukti ditemukan data bahwa aduan masyarakat Desa Ramunia 1 terkait pengelolaan dana desa ada yang tidak sepenuhnya terbukti benar.
4	Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan	a. Pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa memang belum menyentuh level desa, karena sosialisasinya dari BPKP dan pemerintah pusat pun masih belum maksimal dilaksanakan hingga menyentuh level desa. Masih berfokus pada level pemerintahan daerah. b. Siskeudes sebagai teknologi yang dikembangkan oleh BPKP, berfungsi sebagai teknologi dalam pengendalian internal pelaksanaan pengelolaan dana desa. Siskeudes tersebut dinilai sebagai hal yang paling terlaksana di desa dari seluruh komponen pengendalian internal.
5	DPMD Kabupaten Deli Serdang	a. Pembagian Dana Desa di Kabupaten Deli Serdang, telah sesuai ditetapkan dengan peraturan kabupaten berdasarkan alokasi formula tertentu sesuai kebijakan. b. Pengelolaan dana desa dinilai telah dilaksanakan dengan baik di Kabupaten Deli Serdang, namun dikarenakan kurangnya personil SDM DPMD sehingga sulit untuk memetakan secara langsung perkembangan ataupun permasalahan yang ada di tiap desa. c. DPMD bekerjasama dengan inspektorat dalam hal mengawasi pengelolaan dana desa.
6	Inspektorat Kabupaten Deli Serdang	a. SPIP berdasarkan peraturan pemerintah nomor 60 Tahun 2008 belum menyentuh level desa. Sehingga dapat dikatakan bahwa pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa sangat mungkin belum dilaksanakan pada level desa. b. Pengendalian internal pemerintah level daerah juga dinilai masih sulit dilakukan. c. Kemungkinan temuan yang di desa bahwa pengendalian internal masih melekat dalam pengelolaan dana desa, yang merujuk kepada kebijakan pengelolaan dana desa (Permendagri 113 Tahun 2014).
7	Kepala Desa Ramunia 1	a. Pengelolaan dana desa di Desa Ramunia 1 telah sesuai dengan kebijakan pengelolaan dana desa (Permendagri 113 Tahun 2014), namun belum secara khusus mengenal adanya sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa. b. Komponen pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa secara tidak langsung telah terlaksana, kecuali untuk penilaian risiko yang masih belum dilaksanakan secara khusus. c. Fokus penggunaan dana desa tahun 2018 adalah untuk infrastruktur. d. Kapasitas SDM aparatur pemerintah desa tergolong baik, khususnya posisi strategis yang berhubungan langsung dengan pengelolaan dana desa diisi dengan orang lama (dari periode sebelumnya) yang sudah paham.
8	Kepala Desa Beringin	a. Pengelolaan dana desa di Desa Beringin telah sesuai dengan kebijakan pengelolaan dana desa (Permendagri 113 Tahun 2014), namun belum secara khusus mengenal adanya sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa. b. Komponen pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa secara tidak langsung telah terlaksana, kecuali untuk penilaian risiko yang masih belum dilaksanakan secara khusus. c. Fokus penggunaan dana desa tahun 2018 masih cenderung untuk infrastruktur. d. Kapasitas pengetahuan SDM dalam pengelolaan dana desa masih dinilai cenderung minim dan butuh peningkatan. Hambatannya yaitu aparatur tersebut yang dinilai masih sulit untuk memahami sistem maupun informasi baru.

Sumber: hasil wawancara mendalam dengan seluruh narasumber (2023)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Peneliti melakukan analisis melalui ketercapaian lima komponen dalam sistem pengendalian internal yang dikeluarkan oleh COSO (*Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission)*. Lima komponen tersebut antara lain pengendalian lingkungan, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Dalam lima komponen tersebut, analisis akan mengacu pada penerapan dari indikator masing-masing komponen tersebut. Melalui penerapan indikator dalam komponen sistem pengendalian internal, akan dapat terlihat sejauh mana penerapan dari sistem pengendalian internal pengelolaan dana desa, serta hambatan yang dirasakan oleh desa dalam penerapan sistem tersebut.

Pengendalian Lingkungan

Dalam membahas ketercapaian komponen pengendalian lingkungan ini, dibahas melalui beberapa indikator, yaitu: cerminan komitmen dari aparatur pemerintah desa dalam bentuk integritas dan nilai etik,

independensi dalam pelaksanaan pengendalian internal, manajemen organisasi, pengembangan sumber daya manusia, serta penerapan akuntabilitas kinerja.

Aparatur Desa Memiliki Komitmen Dalam Bentuk Integritas dan Nilai Etik

Bentuk komitmen aparatur pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dalam pengelolaan dana desa adalah bersifat lisan dan diterapkan melalui cerminan integritas aparatur dan nilai etik dengan mengelola dana desa sebaik mungkin serta cerminan realisasi pelaksanaan pembangunan yang dapat memberikan hasil positif kepada desa itu sendiri. Komitmen Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dalam pengelolaan dana desa juga dibuktikan melalui laporan data dari Satgas Dana Desa, yang mana tidak menemukan adanya laporan terkait penyelewengan dana desa yang secara signifikan melanggar kebijakan dalam pengelolaan dana desa. Komitmen tersebut juga tercermin melalui adanya realisasi pembangunan infrastruktur sebagai prioritas desa yang dilaksanakan oleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dengan maksimal sesuai kebutuhan dan ketersediaan sumber daya, sehingga diharapkan manfaat dari adanya dana desa dapat secara langsung memenuhi kebutuhan dasar masyarakat.

Selain itu, komitmen pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin yang menghindari bentuk penyewelengan dana desa karena dinilai minim toleransi dan dapat langsung diproses dalam ranah hukum, mencerminkan bahwa pemerintah Desa Ramunia 1 dan Beringin memahami adanya pengawasan dalam pengelolaan dana desa oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana tertuang dalam Pasal 49 ayat 1 Peraturan emerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Dalam peraturan tersebut, dijelaskan bahwa APIP memiliki wewenang dalam melaksanakan pengawasan intern terhadap pemerintah daerah/desa melalui proses audit, reviu, evaluasi, pemantauan, ataupun kegiatan pengawasan lainnya. Dalam proses pengawasan tersebut, APIP juga memiliki kewenangan dalam mengawasi keuangan desa da penggunaan dana desa yang termasuk didalamnya, serta menindaklanjuti pelaporan dari daerah dan masyarakat.

Aparatur Desa Menerapkan Independensi Dalam Penerapan Pengelolaan Dana Desa dan Pengawasan Terhadap Kontrol Internalnya.

Berdasarkan penjelasan oleh Inspektorat Kabupaten Deli Serdang dan Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Utara, dapat dikatakan bahwa hal tersebut sejalan dengan temuan di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin yang masih terfokus dalam independensi penerapan pengelolaan dana desa, dan belum secara spesifik menyentuh pembahasan terkait penerapan independensi dalam melaksanakan sistem pengendalian internal sebagaimana yang tertuang dalam *COSO Internal Control Framework*. Independensi sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa yang dilakukan oleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin masih melekat pada pelaksanaan dari pengelolaan dana desa itu sendiri. Walaupun pada implementasinya, seharusnya pemantauan atas pengendalian internal pengelolaan dana desa berdiri sendiri tanpa secara utuh melekat dalam proses pengelolaan dana desa.

Manajemen Organisasi Menetapkan Struktur, Alur dan Pelaporan, Serta Wewenang Dan Tanggung Jawab Yang Tepat Dalam Pengelolaan Dana Desa

Penerapan pengendalian internal pengelolaan dana desa harus tercermin melalui kehadiran suatu pembagian tanggung jawab yang tepat sesuai dengan tugas dan fungsinya. Melalui pembagian tanggung jawab tersebut, akan menciptakan struktur formal aparatur pemerintah desa dalam mengelola dana desa, yang mana juga turut mencerminkan alur pelaporan pelaksanaan kinerja yang hierarkhis. Apabila mengacu kepada kebijakan pemerintah, maka manajemen organisasi dalam pembagian tugas dan wewenang pengelolaan dana desa tersebut pun sebagaimana tertuang dalam Peraturan Kementrian Dalam Negeri Nomor 113 Tahun 2014 Tentang Pengelolaan Dana Desa. Pembagian tugas dan wewenang yang tertuang dalam kebijakan tersebut menjelaskan bahwa, Pelaksana Teknis Pengelolaan Keuangan Desa (PTPKD) terdiri atas sekretaris desa, kepala seksi, dan bendahara.

Dalam pelaksanaan manajemen organisasi pengelolaan dana desa di Desa Ramunia 1, Kepala Desa Ramunia 1, menjelaskan bahwa sudah terdapat pemisahan tanggung jawab yang sesuai antar aparatur pemerintah Desa Ramunia 1 dalam mengelola dana desa. Khususnya untuk kaur keuangan, karena dinilai sebagai pihak yang sering mendampingi Kepala Desa dalam menghadiri kegiatan Bimtek atau hal lainnya terkait pengelolaan dana desa. Namun secara keseluruhan, Kepala Desa Ramunia 1 menilai bahwa setiap aparatur pemerintah desa telah memahami tugas dan kewenangannya sesuai dengan jabatan yang dimiliki, sehingga seiring waktu berjalan permasalahan yang dirasakan terkait penerapan penbagian fungsi dan tanggungjawab ini menjadi semakin berkurang. Berdasarkan penjelasan Kepala Desa Ramunia 1 dan Kepala Desa Beringin dapat dikatakan bahwa pembagian tugas dan wewenang dalam pengelolaan dana desa sudah

sesuai dengan fungsi dan tugasnya masing-masing sesuai dengan teori pengendalian internal yang membutuhkan adanya suatu manajemen organisasi, serta hal tersebut juga sejalan dengan adanya kebijakan struktural formal dalam Peraturan Kementrian Dalam Negeri Nomor 113 Tahun 2014.

Aparatur Desa Memiliki Sumber Daya Manusia Yang Kompeten Dan Mampu Mengembangkan Kompetensinya.

Berdasarkan implementasi pengendalian internal dalam pengelolaan sumber daya manusia aparatur pengelolaan dana desa di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin tersebut, dapat dikatakan bahwa permasalahan terkait sumber daya manusia masih lebih banyak dirasakan oleh Desa Beringin. Permasalahan tersebut antara lain dikarenakan kurangnya kompetensi dari aparatur pemerintah desa, yang dinilai masih cenderung berada dibawah rata-rata. Walaupun di sisi lain proses Bimtek maupun pelatihan sudah tetap dilakukan, namun kompetensi dari aparatur tersebut masih tetap menemui masalah, beberapa diantara yaitu terkait permasalahan penatausahaan atau administrasi dalam pengelolaan dana desa. Melihat permasalahan tersebut, peran Kepala Desa yang memiliki kewenangan kuat dalam penetapan Pelaksana Teknis Pengelola Keuangan Desa (PTPKD) sebagaimana diatur dalam Peraturan Kementrian Dalam Negeri Nomor 113 Tahun 2014 masih cenderung lemah, karena tidak dapat menetapkan sumber daya manusia yang kompeten sesuai bidangnya pada posisi jabatan pengelolaan dana desa yang dibutuhkan.

Aparatur Desa Mengedepankan Akuntabilitas Pertanggungjawaban Tiap Individu Dalam Pengelolaan Dana Desa

Pengendali teknis perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Sumatera Utara, menjelaskan bahwa masih terdapat beberapa permasalahan yang ditemukan dalam penerapan akuntabilitas pengelolaan dana desa. Masalah tersebut khususnya terletak dalam laporan pertanggungjawaban pengelolaan dana desa, yang dinilai kurang efisien dalam menggunakan dana desa tersebut. Di sisi lain, Inspektorat Kabupaten Deli Serdang, menilai bahwa permasalahan akuntabilitas dalam pengelolaan dana desa yang masih terjadi di Kabupaten Deli Serdang, dikarenakan sistem rekrutmen aparatur desa yang rendah akuntabilitas. Sistem rekrutmen yang seharusnya berbasis kinerja, pada kenyataannya masih minim potensi dan masih berlandaskan faktor "kedekatan" dengan pimpinan.

Meninjau penerapan akuntabilitas dalam pengelolaan dana desa di Desa Ramunia 1, Kepala Desa Ramunia 1, menilai bahwa kompetensi aparatur desa Ramunia 1 bukanlah sebagai permasalahan dalam penerapan akuntabilitas pengelolaan dana desa. Hal tersebut dikarenakan aparatur Desa Ramunia 1 yang mayoritas merupakan aparatur tetap dari periode tahun sebelumnya, dikarenakan Kepala Desa terpilih merupakan petahana dari periode yang sebelumnya. Berbeda dengan Desa Ramunia 1, Kepala Desa Beringin, menilai bahwa penerapan akuntabilitas di Desa Beringin masih terkendala dengan permasalahan kompetensi sumber daya manusia aparatur di desa tersebut. Permasalahan tersebut dinilai karena kecenderungan aparatur Desa Beringin yang sulit untuk diarahkan atau mempelajari terkait hal yang berkaitan dengan pengelolaan dana desa. Adapun hal tersebut salah satunya juga dikarenakan faktor latar belakang Pendidikan yang saling berbeda-beda.

Penilaian Risiko

Dalam komponen penilaian risiko ini, akan dibahas penerapannya di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin melalui 4 indikator, yaitu Adanya arah tujuan pengelolaan dana desa yang ditetapkan dengan jelas oleh pemerintah desa, Pemerintah desa mampu mengindentifikasi dan menganalisis risiko, oemerintah desa mampu mengidentifikasi potensi kecurangan dalam analisis risiko, serta pemerintah desa mampu untuk mengidentifikasi perubahan signifikan yang dihasilkan.

Aparatur Desa Memiliki Arah Tujuan Pengelolaan Dana Desa Yang Jelas Ditetapkan

Berdasarkan uraian penjelasan oleh Kepala Desa Ramunia 1 dan Kepala Desa Beringin, dapat dikatakan bahwa penetapan tujuan dari pemanfaatan dana desa khususnya difokuskan dalam pembangunan infrastruktur. Hal tersebut juga sebagaimana tertuang dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa Ramunia 1 dan Beringin Tahun Anggaran 2022, yang mana mayoritas mengalokasikan dana desa paling besar dalam kegiatan pembangunan infrastruktur. Berdasarkan hal tersebut, dapat dikatakan bahwa pengendalian internal dalam mewujudkan ketercapaian tujuan pengelolaan dana desa telah dilakukan melalui pembangunan infrastruktur dan pemberdayaan masyarakat. Namun yang perlu diingat adalah bahwa dalam bidang pemberdayaan masyarakat diperlukan perhatian lebih oleh pemerintah desa, sehingga tujuan pengelolaan dana desa menjadi seimbang antara pembangunan infrastruktur dan pemberdayaan masyarakat.

Aparatur Desa Mampu Mengidentifikasi dan Menganalisis Risiko Berdasarkan Tujuan Yang Telah Ditetapkan

Berdasarkan penjelasan Kepala Desa Ramunia 1 dan Kepala Desa Beringin terkait identifikasi dan analisis risiko dalam pengelolaan dana desa, dapat dikatakan bahwa analisa risiko dapat ditangani melalui penetapan rencana pembangunan desa dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Desa (RPJMDes). Selain itu, analisa risiko juga ditangani melalui penyampaian prioritas penggunaan dana desa secara lisan, serta dengan meminimalisir penggunaan pihak ketiga dalam pembangunan desa, dengan menimbang bahwa pemberdayaan masyarakat dalam pembangunan akan dapat memberikan nilai tambah dalam upaya peningkatan kesejahteraan masyarakat itu sendiri. Namun demikian, dua hal tersebut masih sebatas beberapa area risiko saja dalam keseluruhan aspek pengelolaan dana desa, Belum terdapat analisis risiko secara menyeluruh, terperinci, maupun tertulis yang dibuat oleh aparatur pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dalam mengelolaa dana desa. Sehingga dapat dikatakan bahwa penilaian dan analisis risiko secara menyeluruh belum dilaksanakan oleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin sebagaimana yang dijelaskan oleh Inspektorat Kabupaten Deli Serdang dan Satgas Dana Desa.

Aparatur Desa Mampu Mengidentifikasi Adanya Potensi Kecurangan Dalam Penilaian Risiko

Berdasarkan hasil temuan analisa identifikasi potensi kecurangan dalam penilaian risiko pengelolaan dana desa di Desa Ramunia 1 dan Beringin, dapat dikatakan bahwa dana desa merupakan salah satu hal yang menjadi fokus masyarakat maupun lembaga eksternal diluar pemerintah desa. Sehingga, pengelolaan dana desa itu sendiri menjadi hal yang wajib untuk diperhatikan oleh pemerintah desa, agar tidak menimbulkan kesalahan dalam pengelolaan serta bersesuaian dengan kebijakan prioritas penggunaan. Selain itu, salah satu apek yang dinilai berisiko dalam transparansi informasi pengelolaan dana desa adalah adanya lembaga eksternal yang menyalahgunakan informasi tersebut, dan tanpa pemeriksaan lebih dalam justru melaporkan informasi yang belum sepenuhnya terbukti kebenarannya kepada pihak pemerintah pusat. Dalam hal ini, pelaporan merupakan salah satu bentuk kontrol sosial masyarakat. Namun apabila hal tersebut cenderung dilakukan demi meraih keuntungan pribadi, yang mana dibuktikan dengan pemeriksaan di lapangan yang tidak terbukti kebenarannya, maka hal tersebut menjadi risiko tersendiri dalam penglolaan dana desa. Sehingga, hal tersebut lah yang kemudian membuat aparatur pemerintah menjadi lebih berhati-hati dalam menerapkan asas transparansi pengelolaan dana desa kepada publik.

Aparatur Desa Mampu Mengidentifikasi Perubahan Yang Berpengaruh Signifikan Dalam Pengelolaan Dana Desa

Berdasarkan uraian penjelasan Kepala Desa Ramunia 1 dan Beringin terkait pengendalian internal pemerintahd desa dalam mengidentifikasi perubahan signikan hasil pengelolaan dana desa, dapat terlihat bahwa perubahan signifikan yang teridentifikasi adalah dalam bidang pembangunan infrastruktur. Belum ada perubahan secara spesifik yang terlihat dalam bidang pemberdayaan masyarakat desa, sehingga diperlukan peningkatan pelaksanaan pemberdayaan masyarakat melalui dana desa agar dapat memberikan perubahan secara riil di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin.

Aktivitas Pengendalian

Dalam hal ini, aktivitas pengendalian dapat berbentuk prefentif atau detektif, serta dapat dilaksanakan dalam seluruh level organisasi.

Aparatur Desa Mampu Membuat dan Mengembangkan Pengendalian Internal Yang Dapat Menangani Potensi Risiko Pengelolaan Dana Desa

Berdasarkan hasil temuan pelaksanaan pengendalian internal dalam menangani potensi risiko pengelolaan dana desa di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin tersebut, dapat dikatakan bahwa penerapan pelaksanaan pertanggungjawaban dalam bentuk Surat Pertanggungjawaban dan Laporan Pertanggungjawaban merupakan hal utama yang harus dilakukan. Namun demikian, walaupun SPJ merupakan hal yang wajib untuk disusun dan menjadi bentuk nyata pengendalian internal dalam mengatasi risiko pengelolaan dana desa, namun hal tersebut belum secara utuh mencerminkan keterwakilan sistem pengendalian internal dalam mengatasi risiko pengelolaan dana desa. Dalam hal ini, tidak ada standar tertentu yang dilakukan oleh Desa Ramunia 1 maupun Desa Beringin dalam melaksanakan pengendalian internal yang berfungsi untuk mengatasi identifikasi risiko. Adapun hal tersebut juga dilatarbelakangi oleh kurangnya kemampuan aparatur pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dalam secara utuh menyusun identifikasi dan analisis risiko dalam pengelolaan dana desa. Selain itu, ditemukan bahwa peran pendamping desa menjadi hal yang dianggap

penting oleh desa, dikarenakan fungsinya yang dapat mengawasi pelaksanaan pengelolaan dana desa sekaligus membantu apabila ada hambatan dalam proses penyusunan laporan pertanggungjawaban dana desa.

Pengendalian Internal Mampu Membuat dan Mengembangkan Kontrol Aktivitas Umum Terhadap Teknologi Dalam Pengelolaan Dana Desa

Berdasarkan hasil temuan pelaksanaan pengendalian internal dengan teknologi informasi dalam pengelolaan dana desa, Siskeudes merupakan alat pengendalian yang dapat digunakan oleh desa dalam membantu proses pengelolaan keuangannya. Adapun dalam penggunaan aplikasi Siskeudes itu sendiri di Desa Ramunia 1 maupun Desa Beringin tidak menemukan masalah yang sulit untuk diatasi, salah satu alasan yang melatarbelakanginya yaitu dikarenakan aparatur desa yang telah memperoleh Bimtek maupun pelatihan memadai dalam hal penerapan Siskeudes dalam pengelolaan dana desa.

Aparatur Desa Melakukan Kegiatan Pengendalian Internal Melalui Kebijakan dan Prosedur Yang Ditetapkan.

Berdasarkan hasil temuan Kepala Desa Ramunia 1 dan Kepala Desa Beringin menjelaskan bahwa yang diketahui aparatur pemerintah desa terkait kebijakan pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa adalah berdasarkan Peraturan Kementrian Dalam Negeri. Adapun terkait ketetapan pemberian dana desa kepada tiap desa di Kabupaten Deli Serdang, itu sendiri dijelaskan sebagai bagian dari ketetapan Bupati. Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat dikatakan bahwa penerapan sistem pengendalian internal di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin belum sepenuhnya mengacu kepada kebijakan yang tepat yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, melainkan kepada kebijakan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014.

Informasi dan Komunikasi

Aparatur Desa Memanfaat Informasi Yang Relevan Dalam Mendukung Fungsi Pengendalian Internal Dalam Pengelolaan Dana Desa

Berdasarkan penjelasan Kepala Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin terkait pemanfaatan informasi yang relevan dalam pengelolaan dana desa, dapat dikatakan bahwa penerapan sosialisasi maupun Bimbingan Teknis dari pemerintah pusat dan daerah merupakan hal yang berperan penting dalam penyampaian informasi tersebut. Melalui penerapan sosialisasi dan Bimbingan Teknis tersebut, pemerintah desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dapat lebih memanfaatkan informasi yang relevan bersumber dari Pemerintah Pusat dan Daerah, sehingga penerapan pengelolaan dana desa akan bersesuaian dengan ketetapan pemerintah pusat dan sesuai berdasarkan prioritas penggunaan dana desa.

Aparatur Desa Mengomunikasikan Informasi Secara Internal Yang Dibutuhkan Dalam Mendukung Fungsi Pengendalian Internal Dalam Pengelolaan Dana Desa

Berdasarkan tinjauan penerapan komunikasi internal sebagai bentuk pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa, dapat dikatakan bahwa Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin sama-sama menerapkan suatu rapat internal staff sebagai bentuk komunikasi internal. Dalam pertemuan tersebut, aparatur desa dapat saling bertukar informasi terkait pengelolaan dana desa, sehingga informasi dana desa tidak hanya dimiliki oleh Kepala Desa atau Bendahara saja.

Aparatur Desa Menjalin Komunikasi Dengan Pihak Eksternal Tekait Hal Yang Berpengaruh Terhadap Fungsi Pengendalian Internal Dalam Pengelolaan Dana Desa

Berdasarkan hasil temuan pelaksanaan komunikasi eksternal di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin, maka dapat dikatakan bahwa penerapan tersebut tercermin melalui koordinasi antar pemerintah desa dengan BPD selaku pihak eksternal yang secara berdampingan bertugas untuk mengawasi pelaksanaan pengelolaan dana desa. Adapun kehadiran dari BPD tersebut telah diatur oleh pemerintah pusat melalui Peraturan Kementrian Dalam Negeri Nomor 110 Tahun 2016 Tentang Badan Permusyawaratan Desa. Dalam peraturan tersebut, BPD didefinisikan sebagai lembaga yang melaksanakan fungsi pemerintahan, yang mana anggotanya merupakan wakil dari penduduk Desa berdasarkan keterwakilan wilayah dan ditetapkan secara demokratis. Lebih lanjut, dalam peraturan tersebut juga turut mendefinisikan musyawarah desa sebagai musyawarah antara Badan Pemusyawaratan Desa (BPD) dengan pemerintah desa, serta unsur masyarakat, yang mana musyawarah tersebut diselenggarakan oleh BPD dengan tujuan untuk menyepakati hal yang bersifat strategis. Namun demikian, di sisi lain, belum ditemukan adanya jenis media atau sarana prasana lain yang secara khusus ditujukan untuk transparansi informasi pengelolaan dana desa kepada publik. Adapun kehadiran baliho yang diletakan didepan area kantor kepala desa, hanya dilaksanakan di Desa Ramunia 1. Saat ini, kehadiran *website*

atau sarana elektronik sebagai wadah transparansi pengelolaan dana desa kepada publik masih belum tersedia di Desa Ramunia 1 maupun Desa Beringin.

Aktivitas Pemantauan

Aparatur Desa Melakukan dan Mengembangkan Evaluasi Untuk Memastikan Bahwa Komponen Pengelolaan Dana Desa Dijalankan dan Berfungsi Dengan Baik

Secara keseluruhan, dapat terlihat bahwa kinerja Inspektorat sebagai Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) memang masih sebatas pada pengawasan terhadap pengelolaan dana desa itu sendiri, dan tidak secara spesifik mengevaluasi komponen sistem pengendalian internal pengelolaan dana desa sebagaimana yang terdapat dalam COSO *Internal Control Framework* maupun Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Hal tersebut disebabkan sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa yang masih melekat dalam penerapan pengelolaan dana desa, sehingga peran APIP dalam melaksanakan evaluasi terkait penerapan sistem pengendalian internal tidak dapat secara utuh terlaksana.

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) Mengomunikasikan Hasil Evaluasi Pengendalian Internal Dalam Waktu Yang Tepat Kepada Pihak Yang Bertanggungjawab

Kinerja Inspektorat sebagai Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) memang masih sebatas pada pengawasan terhadap pengelolaan dana desa itu sendiri, dan tidak secara spesifik mengevaluasi komponen sistem pengendalian internal pengelolaan dana desa sebagaimana yang terdapat dalam COSO Internal Control Framework maupun Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Hal tersebut antara lain juga turut dilatarbelakangi oleh keterbatasn Inspektorat Kabupaten dari segi jumlah SDM, waktu pelaksanaan evaluasi sehingga pelaksanaan pengawasan belum dilakukan secara menyeluruh kepada seluruh desa (hanya menggunakan sampel desa). Namun secara keseluruhan komunikasi dalam hasil evaluasi yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten, DPMD, dan Desa, telah dilaksanakan dengan koordinasi yang cukup baik. koordinasi antara APIP dengan DPMD dalam hal pelaporan surat pertanggungjawaban sebelum disampaikan kepada Inspektorat Kabupaten juga telah terlaksana, walaupun dalam implementasinya masih ditemukan beberapa masalah seperti Perdes yang belum dilampirkan, atapun SPJ itu sendiri.

Tabel 2. Matriks Ringkasan Hasil Analisis COSO (2013)

Dimensi	Ringkasan
Pengendalian Lingkungan	Analisis pelaksanaan pengendalian lingkungan di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin menunjukan bahwa komitmen dalam bentuk intergritas dan nilai etik masih sebatas kesepakatan pemahaman sesuai kebijakan bahwa dana desa harus dilaksanakan sesuai kebutuhan desa dan sesuai peraturan. Cerminan realisasi pembangunan juga menjadi penting dan sebagai bukti riil komitmen Pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin yang masih fokus pada pembangunan infrastruktur. Dalam pengelolaan dana desa, aparatur Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin secara umum sudah bersifat independen dan tidak ditemukan adanya keterlibatan pihak yang tidak berkepentingan, adanya struktur alur pembagian tanaggung jawab yang sesuai Permendagri 113 Tahun 2014. Namjun demikian kompetensi SDM aparatur desa masih menjadi permasalahan khususnya pada Desa Beringin yang menilai bahwa kompetensi aparatur desanya masih minim. Hal tersebut pun yang kemudian turut berpengaruh kepada akuntabilitas kinerja dalam penglolaan dana desa.
Penilaian Risiko	Analisis pelaksanaan penilaian risiko merupakan salah satu komponen yang paling lemah dilaksanakan oleh Desa Ramunia 1 maupun Desa Beringin. Belum ditemukan adanya identifikasi dan penilaian risiko secara khusus yang dilakukan, namun untuk tujuan dari pengelolaan dana desa itu sendiri sebenarnya sudah dipahami (sesuai dengan prioritas desa, yakni untuk pembangunan infrastruktur lebih diutamakan). Walaupun pada dasarnya penilaian risiko sudah dilaksanakan pada level pemerintah pusat (Kementrian Dalam Negeri), namun hal tersebut belum secara utuh menyentuh level desa. Dalam komponen penilaian risiko, Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin baru dapat melaksanakan penetapan tujuan atau prioritas dalam pelaksanaan pengelolaan dana desa dan mengidentifikasi hasil perubahan yang diperoleh, tanpa secara khusus beriringan menerapkan identifikasi dan analisis risikonya. Namun di sisi lain, Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin secara tidak langsung menilai potensi kecurangan (*fraud)* sebagai bentuk penilaian risiko, yaitu adanya pihak yang tidak berkepentingan yang menyalahgunakan informasi pengelolaan dana desa. Penyalahgunaan

	informasi tersebut dinilai dilakukan dengan motif ingin mendapat keuntungan pribadi oleh pihak yang tidak berkepentingan.
Aktivitas Pengendalian	Pada dasarnya, sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa belum secara khusus dilaksanakan oleh Desa Ramunia 1 maupun Desa Beringin. Menurut BPKP, hal tersebut dikarenakan sistem pengendalian internal yang saat ini masih berfokus sosilisasinya hingga level pemerintahan daerah, dan belum menyentuh level pemerintahan desa. Sehingga, Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin secara tidak langsung menerapkan sistem pengendalian internal yang melekat pada sistem pengelolaan dana desa, yang mana sebetulnya dua hal tersebut adalah dua hal berbeda yang berjalan beriringan. Adapun kontrol aktivitas umum terhadap teknologi pengelolaan dana desa sebagai bentuk pengendalian internal dilakukan melalui penggunaan aplikasi SISKEUDES, dimana penggunaan aplikasi tersebut adalah indikator yang paling terlaksana dari keseluruhan indikator dalam komponen pengendalian internal, Melalui aplikasi tersebut, pemerintah desa dapat lebih efisien dalam menyimpan dan menyusun laporan keuangan, serta memiliki *built in internal control system* yang mampu memberikan tanda apabila pembangunan infrastruktur melebihi angka batasan tertentu sesuai yang ditetapkan (70%). Berkaitan dengan peraturan/kebijakan yang digunakan oleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dalam pelaksanaan pengendalian internal, memang masih belum seutuhnya merujuk kepada PP 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal. Ssehingga kebijakan yang diketahui masih sebatas pada kebijakan hasil turunan UU No. 6 Tahun 2014 Tentang Desa saja.
Informasi dan Komunikasi	Informasi yang relevan terkait pengelolaan dana desa yang diperoleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin adalah melalui proses Bimtek dan sosialisasi tahunan prioritas penggunaan dana desa yang diselenggarakan oleh Pemerintah Pusat. Bimtek oleh Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah tersebut dinilai sudah memadai dan memberikan manfaat pemahaman yang baik, beberapa diantaranya yaitu terkait pembuatan laporan keuangan maupun implementasi dari keseluruhan sistem keuangan itu sendiri. Adapun Bimtek yang dirasakan oleh Desa Ramunia 1 pada tahun 2018 dilakukan sekitar 2-3 kali pelaksanaan, dalam rentang jeda waktu tertentu. Selanjutnya, sistem informasi internal yang diterapkan oleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin masih sebatas dilakukan melalui rapat internal. Adapun dalam penerapan transparansi informasi secara eksternal tercermin melalui koordinasi dengan BPD serta transparansi informasi publik kepada masyarakat. Namun transparansi informasi publik kepada masyarakat tersebut dinilai masih menjadi hambatan tersendiri bagi Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin karena adanya kekhawatiran penyalahgunaan informasi oleh pihak yang tidak berkepentingan, serta memang masih belum ditemukan penggunaan sarana fasilitas khusus sebagai transparansi informasi pengelolaan dana desa (spanduk informasi baru ada di Desa Ramunia 1 Tahun 2019, Desa Beringin belum menyediakan spanduk atau papan informasi, media/sarana elektronik penyebaran informasi juga masih belum digunakan)
Aktifitas Pemantauan	Kinerja Inspektorat sebagai Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) memang masih sebatas pada pengawasan terhadap pengelolaan dana desa itu sendiri, dan tidak secara spesifik mengevaluasi komponen sistem pengendalian internal pengelolaan dana desa sebagaimana yang terdapat dalam COSO Internal Control Framework maupun Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Hal tersebut antara lain juga turut dilatarbelakangi oleh keterbatasn Inspektorat Kabupaten dari segi jumlah SDM, waktu pelaksanaan evaluasi sehingga pelaksanaan pengawasan belum dilakukan secara menyeluruh kepada seluruh desa (hanya menggunakan sampel desa). Namun secara keseluruhan komunikasi dalam hasil evaluasi yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten, DPMD, dan Desa, telah dilaksanakan dengan koordinasi yang cukup baik. koordinasi antara APIP dengan DPMD dalam hal pelaporan surat pertanggungjawaban sebelum disampaikan kepada Inspektorat Kabupaten juga telah terlaksana, walaupun dalam implementasinya masih ditemukan beberapa masalah seperti Perdes yang belum dilampirkan, atapun SPJ itu sendiri.

Sumber: diolah oleh peneliti (2023)

KESIMPULAN

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, dapat dikatakan bahwa sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa di Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin, Kabupaten Deli Serdang, belum terlaksana secara menyeluruh sebagaimana mengacu kepada komponen Sistem Pengendalian Internal oleh COSO (2013). Secara umum, baru empat dari lima komponen dalam sistem pengendalian internal pengelolaan dana desa yang telah cukup terlaksana oleh Desa Ramunia 1 dan Beringin, walaupun memang dalam penerapannya tidak seluruhnya indikator dalam komponen yang telah terlaksana tersebut pun telah dilakukan secara maksimal. Beberapa komponen sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa yang telah dilaksanakan antara

lain yaitu pengendalian lingkungan, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Adapun dalam komponen penilaian risiko hanya terdapat dua dari tiga indikator yang telah cukup sesuai dilaksanakan Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin, yaitu menetapkan tujuan pengelolaan dana desa dan mengidentifikasi perubahan signifikan setelah kehadiran dana desa. Identifikasi dan analisis risiko dinilai belum dilaksanakan oleh desa dikarenakan keterbatasan kompetensi aparatur desa yang secara khusus melaksanakan pemetaan risiko dalam pengelolaan dana desa. Beberapa hal yang melatarbelakangi hal tersebut antara lain dikarenakan kebijakan sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa yang belum secara utuh dipahami oleh desa, serta keterbatasan sumber daya dari DMPD Kabupaten Deli Serdang maupun Inspektorat Kabupaten dalam melaksanakan pembinaan maupun pengawasan yang belum secara menyeluruh turun langsung lapangan ke seluruh desa di Kabupten Deli Serdang. Dalam hal ini, Pemerintah Pusat selaku pembuat kebijakan juga masih memberikan pedoman kepada desa sebatas melalui kebijakan pengelolaan dana desa itu sendiri, sehingga pemahaman yang dimiliki aparatur Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin terkait dana desa masih sebatas pada kebijakan hasil turunan Undang-Undang Desa Nomor 6 Tahun 2014 Di sisi lain, indikator dalam komponen sistem pengendalian internal yang telah dilaksanakan dengan baik oleh Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin adalah pengendalian aktivitas terhadap teknologi yang digunakan dalam pengelolaan dana desa, yaitu Siskeudes. Penerapan Siskeudes menjadi indikator yang paling terlaksana di Desa Ramunia 1 dan Beringin, karena hal tersebut bersifat wajib dan menjadi alat bantu besa dalam menyusun laporan keuangan yang akuntabel.

Rekomendasi

BPKP sebagai pembina pelaksanaan Sistem Pengendalian Internal dan Pengembang Siskeudes, seharusnya lebih mensosialiasikan penerapan sistem pengendalian internal dalam pengelolaan dana desa hingga level pemerintah desa. Sehingga, penerapan Sistem Pengendalian Internal tidak hanya menjangkau level Pemerintah Daerah saja sebagaimana yang saat ini masih terjadi. Karena pada dasarnya sistem pengendalian internal bukanlah dilaksanakan secara bertahap antar level pemerintahan, melainkan dilaksanakan secara menyeluruh menyentuh setiap level pemerintahan tersebut termasuk didalamnya pemerintah desa. Kementrian Dalam Negeri bersama Kementrian Desa, Daerah Tertinggal, dan Transmigrasi, akan lebih baik apabila mensosialisasikan aspek identifikasi dan penilaian risiko sebagaimana yang dilakukan oleh Kementrian tersebut kepada tingkatan level pemerintah daerah dan desa. Harapannya, hal tersebut dapat mendorong desa untuk lebih memahami pentingnya identifikasi dan analisis risiko yang sesuai dalam melaksanakan pengelolaan dana desa. APIP dan DPMD Kabupaten Deli Serdang, perlu untuk meningkatkan sumberdaya manusia yang ada didalamnya, sehingga fungsi pengawasan dan pembinaan yang melekat dalam APIP dan DPMD dapat secara utuh dilaksanakan dan menyentuh keseluruhan desa yang ada di Kabupaten Deli Serdang. Pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin perlu untuk memfokuskan pembangunan dalam bidang pemberdayaan masyarakat desa disamping pembangunan infrastruktur, serta tetap melaksanakan prinsip transparansi kepada pubik dalam pengelolaan dana desa walaupun di sisi lain terdapat kekhawatir kepada oknum tidak berkepentingan yang kemungkinan dapat menyalahgunakan informasi tersebut. Oleh karena itu, diperlukan suatu bentuk wadah sarana prasarana yang memadai untuk menyajikan informasi tersebut, antara lain seperti pemanfaatan teknolgi informasi dan komunikasi dalam bentuk *website* yang saat ini memang belum dikembangkan. Pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin perlu untuk meningkatkan transparansi pengelolaan dana desa dalam meningkatkan transparansi oleh pemerintah desa. Hal tersebut dikarenakan beberapa sarana informasi dasar yang seharusnya ada di pemerintahan desa seperti papan informasi, baliho, serta sarana teknologi informasi lainnya belum terlihat (Khusus untuk Desa Ramunia 1, baru terlihat baliho yang memuat transparansi informasi jumlah APBDes dan peruntukannya). Pemerintah Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin perlu untuk memahami pentingnya analisis risiko dalam pengelolaan dana desa yang dilakukan secara menyeluruh, sehingga tidak hanya berdasarkan beberapa aspek atau penilaian saja yang teridentifikasi sebagai risiko.

Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah hambatan pengambilan data di lapangan serta penetapan wilayah sebagai studi kasus yang tepat untuk menjadi keterwakilan Kabupaten Deli Serdang. Sehingga, peneliti memilih Desa Ramunia 1 dan Desa Beringin dengan pertimbangan terbaik adanya perbedaan karakteristik wilayah desa dan masyarakat yang dapat mencerminkan keterwakilan desa di Kabupaten Deli Serdang.

DAFTAR PUSTAKA

Andriansyah. (2015). *Administrasi Pemerintahan Daerah Dalam Analisa*. Jakarta: Universitas Dr. Moestopo Beragama.

Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan. (2018). Wamenkeu: Bentuk Laporan Realisasi Dana Desa Sudah Disederhanakan. Retrieved November 3, 2023, from http://www.bpkp.go.id/berita/read/19312/365/Wamenkeu-Bentuk-Laporan-Realisasi-Dana-Desa-Sudah-Disederhanakan.bpkp

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control- Integrated Framework*. New York, NY: COSO.

Creswell, J. W., & Creswell., J. D. (2018). *Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (Fifth). London: SAGE Publications, Inc.

D'Aquila, J. (2013). COSO's internal control integrated framework updating the original concepts for today's environment: Certified public accountant. *The CPA Journal*, *83*(10), 22–29. Retrieved from https://www.proquest.com/docview/1468440142/fulltextPDF/559BA6248339417EPQ/1?accountid=31495

Dewi, Y. A., Nasfi, & Yuliza, M. (2021). Internal Contorl System, Utilization of Accounting Information Technology, On Village Fund Management Accountability. *International Journal of Economics, Business and Accounting Reseach (IJEBAR)*, *5*(1), 190–203.

Halim. (2007). *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: PT. Salemba Empat.

Hodge, N. B. T.-R. M. (2016). *The fraud and compliance disconnect: companies routinely acknowledge that fraud is a widespread problem, but fail to commit to compliance improvements*. *63*(2), 26+. Retrieved from https://link.gale.com/apps/doc/A446004232/AONE?u=anon~8192794&sid=googleScholar&xid=2e37850d

Indonesia. (2008). *Peraturan Pemerintah No. 6 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.

Indonesia. (2014a). *Peraturan Kementrian Dalam Negeri No. 113 Tahun 2014 Tentang Pengelolaan Keuangan Desa*.

Indonesia. (2014b). *Undang – Undang No. 6 Tahun 2014 Tentang Desa*.

Indonesia. (2018). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2018 Tentang Pengelolaan Keuangan Desa*.

Kementrian Dalam Negeri. (2017). *Pengelolaan Keuangan Desa. Sesia Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 20 Tahun 2018*.

Khairul, M. (2009). *Peta Konsep Desentralisasi & Pemerintahan Daerah*. Surabaya: ITS Press.

Kiayi, S. N., Canon, S., & Mattoasi. (2023). Analisis Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dalam Pengelolaan Dana Desa Di Desa Ilomata Kecamatan Bilato Kabupaten Gorontalo. *SEIKO : Journal of Management & Business*, *6*(1), 166–179.

Lawson, B. P., Muriel, L., & Sanders, P. R. (2017). A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control–Integrated Framework. *Research in Accounting Regulation*, *29*(1), 30–43. https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.04.004

Mardiasmo. (2018). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Penerbit ANDI.

Martini, R., Lianto, N., Hartati, S., Zulkifli, Z., & Widyastuti, E. (2019). Sistem Pengendalian INtern Pemerintah Atas Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Dana Desa Di Kecamatan Sembawa. *Jurnal Akademi Akuntansi*, *2*(1), 106–123.

National Commission on Fraudulent Financial National. (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. Retrieved from AICPA website: http://www.coso.org/publications/ncffr%0A.pdf.

Neuman, W. L. (2014). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches* (7th ed.). Edinburgh Gate: Pearson Education Limited.

Pamudji. (2007). *Identifikasi Sumber Pendapatan Asli Daerah dalam Rangka Pelaksaanaan Otonomi Daerah*. Jakarta: PT. Bina Aksara.

Park, K., Qin, J., Seidel, T., & Zhou, J. (2021). Determinants and consequences of noncompliance with the 2013 COSO framework. *Journal of Accounting and Public Policy*, *40*(6), 106899. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106899

Putro, G. A. (2017). Kemendagri Soroti Kinerja Lemah Inspektorat Pantau Penyimpanagan. Retrieved November 3, 2023, from https://news.detik.com/berita/d-3404983/kemendagri-soroti-kinerja-lemah-inspektorat-pantau-penyimpangan

Riana, Z., & Lubis, L. N. (2018). Efektivitas Pengelolaan Alokasi Dana Desa Pada Desa Tanjung Morawa A, Kecamatan Tanjung Morawa, Kabupaten Deli Serdang. *Jurnal Riset Akuntansi Multiparadigma (JRAM)*, *6*(2), 2019. Retrieved from https://jurnal.uisu.ac.id/index.php/JRAM/article/view/2182

Tondang, I. S. U., & Marbun, G. (2022). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa Di Kabupaten Deli Serdang. *Jurnal Ilmiah Akuntansi (JIMAT)*, *1*(2), 115–128.

Tysiac, K. (2012). Internal Control, Revisited: Prominent COSO official discuss proposed updates to fremework. *Journal of Accountancy*, *213*(3), 24–29.

Udeh, I. (2019). Observed effectiveness of the COSO 2013 framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, *16*(1), 31–45. https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2018-0064

Yu, S., & Neter, J. (1973). A Stochastic Model of the Internal Control System. *Journal of Accounting Research*, *11*(2), 273. https://doi.org/10.2307/2490193

Yuliastuti, E., & Riharjo, I. (2020). Pengaruh kompetensi petugas, pegendalian internal, dan kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas pengelolaan dana desa. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, *9*(10).