

## Peran Akuntabilitas dalam Memediasi Pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Pengelolaan Dana Bantuan Operasional Kesehatan (BOK) Studi Kasus pada Puskesmas Kota Pasuruan

Herri Kiswanto<sup>a1\*</sup>, Supami Wahyu Setiyowati<sup>a2</sup>, Mochamad Fariz Irianto<sup>a3</sup>

<sup>a</sup>Universitas PGRI Kanjuruhan Malang, Indonesia

<sup>1</sup>[kiswantoherri@gmail.com](mailto:kiswantoherri@gmail.com)\*

\*Herri Kiswanto<sup>1</sup>

Received: 21 September 2026; Revised: 06 Oktober 2026; Accepted: 19 Oktober 2026

### Abstrak

Tujuan Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan membuktikan secara empiris pengaruh kepatuhan terhadap regulasi terhadap pengelolaan dana Bantuan Operasional Kesehatan (BOK) di Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas) Kota Pasuruan, dengan menempatkan akuntabilitas sebagai variabel mediasi. Desain/Metodologi Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain survei eksplanatori. Data primer dikumpulkan melalui kuesioner yang disebarkan kepada seluruh personel pengelola dana BOK (Kepala Puskesmas, bendahara, dan koordinator program) di wilayah Kota Pasuruan. Analisis data dilakukan menggunakan metode Structural Equation Modeling berbasis Partial Least Squares (SEM-PLS) dengan perangkat lunak SmartPLS. Temuan Hasil empiris menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap regulasi secara langsung tidak berpengaruh signifikan terhadap pengelolaan dana BOK ( $p = 0,144$ ). Namun demikian, kepatuhan regulasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas, serta akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan dana BOK. Lebih lanjut, akuntabilitas terbukti memediasi secara sempurna (full mediation) hubungan antara kepatuhan regulasi dan pengelolaan dana BOK. Hal ini mengindikasikan bahwa kepatuhan terhadap pedoman teknis yang bersifat administratif tidak mampu memperbaiki kualitas pengelolaan dana secara langsung (compliance paradox), melainkan harus ditransformasikan dan diinternalisasi terlebih dahulu melalui mekanisme akuntabilitas yang transparan dan substantif. Implikasi Institusi kesehatan masyarakat, khususnya Dinas Kesehatan dan Puskesmas, perlu meningkatkan kompetensi keuangan bendahara BOK yang mayoritas berlatar belakang tenaga kesehatan, serta memperkuat sistem pelaporan digital guna memitigasi kepatuhan yang sekadar simbolis dan mendorong terwujudnya akuntabilitas yang substantif.

**Kata kunci** – Akuntabilitas; Dana BOK; Kepatuhan Regulasi; Puskesmas; SEM-PLS

### Abstract

**Objective** This study aims to empirically analyze and demonstrate the effect of regulatory compliance on the management of Health Operational Assistance (BOK) funds at Public Health Centers (Puskesmas) in Pasuruan City, positioning accountability as a mediating variable. **Design/Methodology** A quantitative approach utilizing an explanatory survey design was deployed. Primary data were gathered via questionnaires distributed to all BOK fund management personnel (Heads of Puskesmas, treasurers, and program coordinators) across Pasuruan City. Data analysis was executed using Structural Equation Modeling based on Partial Least Squares (SEM-PLS) via SmartPLS software. **Findings** Empirical results reveal that regulatory compliance has no direct significant effect on BOK fund management ( $p = 0.144$ ). However, regulatory compliance exerts a significant positive effect on accountability, and accountability significantly improves BOK fund management. Furthermore, accountability fully mediates the relationship between regulatory compliance and BOK fund management. This indicates that administrative compliance with technical guidelines alone cannot directly enhance fund management quality

(*compliance paradox*), but must first be transformed and internalized through transparent and substantive accountability mechanisms. Implications Public health institutions, particularly the Health Office and Puskesmas, must enhance the financial competence of BOK treasurers—who are predominantly healthcare personnel—and strengthen digital reporting systems to mitigate mere symbolic compliance and foster substantive accountability.

**Keywords** - Accountability; BOK Funds; Community Health Centers; Regulatory Compliance; SEM-PLS.

How to Cite : Kiswanto, H., Setiyowati, S. W., & Irianto, M. F. (2026). Peran Akuntabilitas dalam Memediasi Pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Pengelolaan Dana Bantuan Operasional Kesehatan (BOK) Studi Kasus pada Puskesmas Kota Pasuruan . Jurnal Riset Mahasiswa Akuntansi, 14(2), 490 - 508. <https://doi.org/10.21067/jrma.v14i2.14934>

## PENDAHULUAN

Pengelolaan Dana Bantuan Operasional Kesehatan (BOK) di Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas) merupakan elemen vital dalam mendukung program kesehatan promotif dan preventif nasional. Dalam kerangka regulasi, pengelolaan anggaran ini diatur ketat melalui Peraturan Menteri Kesehatan Nomor 18 Tahun 2024 serta Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 12 Tahun 2023. Maksud utama pembentukan juknis ini adalah meminimalkan penyimpangan dan menjamin efektivitas alokasi dana. Namun, kondisi faktual di lapangan menunjukkan adanya jurang (*gap*) yang signifikan antara desain regulasi formal dan realitas tata kelola di tingkat layanan primer.

Kondisi empiris di Puskesmas Kota Pasuruan mengindikasikan ketidaksiapan kapasitas Sumber Daya Manusia (SDM) pengelola keuangan. Jabatan bendahara BOK di Puskesmas mayoritas diampu oleh tenaga kesehatan fungsional (seperti perawat atau bidan) melalui skema rangkap jabatan. Ketidadaan latar belakang pendidikan formal di bidang akuntansi memicu munculnya *job overlap* dan beban kerja ganda, yang berimplikasi pada ketidakpahaman mendalam terhadap dinamika regulasi perpajakan dan juknis BOK. Dampak konkret dari permasalahan ini terefleksi pada Temuan Hasil Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Perwakilan Provinsi Jawa Timur Tahun 2024 pada Dinas Kesehatan Kota Pasuruan. Audit tersebut menyingkapkan adanya kelemahan administratif berulang, seperti kesalahan teknis pemungutan pajak belanja bahan Pemberian Makanan Tambahan (PMT) serta keterlambatan kronis dalam penyampaian laporan pertanggungjawaban (LPJ) keuangan di Puskesmas. Keterlambatan pelaporan ini memicu *domino effect* berupa terhambatnya pencairan dana BOK tahap berikutnya dan mengganggu kelancaran operasional pelayanan kesehatan publik.

Secara literatur, studi mengenai dampak keputusan regulasi (*regulatory compliance*) terhadap efektivitas maupun kinerja pengelolaan dana publik menyisakan perdebatan akademis yang belum tuntas (*research gap*). Sejumlah peneliti seperti (Prasetyo, 2021) serta (Lestari, R., & Widodo, 2022) berargumen bahwa kepatuhan regulasi secara linier berbanding lurus dengan peningkatan kualitas pengelolaan keuangan dan keteraturan pelaporan. Sebaliknya, temuan (Van Helden, J., & Uddin, 2021) serta (Ridwan, M., Anwar, R., & Putri, 2023) menunjukkan adanya paradoks kepatuhan (*compliance paradox*), di mana penekanan kepatuhan yang terlalu kaku dan berorientasi administratif formalistik (*symbolic compliance*) justru memangkas fleksibilitas operasional tanpa memicu perbaikan kualitas tata kelola secara substantif.

Guna menjembatani kontradiksi temuan tersebut, penelitian ini mengajukan **Akuntabilitas** sebagai variabel mediasi. Kebaruan (*novelty*) dari penelitian ini terletak pada pengujian mekanisme mediasi akuntabilitas untuk menjelaskan bagaimana kepatuhan prosedural atas regulasi dapat ditransformasikan menjadi pengelolaan dana BOK yang efektif dan substantif pada fasilitas kesehatan tingkat pertama. Posisi dan pembeda penelitian ini dibanding literatur terdahulu dirangkum dalam Tabel 1.

Tabel 1. Matriks Posisi Penelitian dan Penajaman Research Gap

| Kategori                    | Penelitian Terdahulu<br>( <i>What is Known</i> )                                                                                                                               | Celah Penelitian ( <i>What is Unknown / Research Gap</i> )                                                                                                                                                | Posisi & Kebaruan Penelitian Ini ( <i>Novelty</i> )                                                                                                                                                |
|-----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pengaruh Langsung Kepatuhan | Kepatuhan regulasi diasumsikan berpengaruh positif langsung terhadap keterkaitan perencanaan dan kualitas pengelolaan dana (Prasetyo, 2021; Lestari & Widodo, 2022).           | Mengapa pada beberapa konteks organisasi publik, tingkat kepatuhan regulasi yang tinggi tetap diwarnai kesalahan administratif dan keterlambatan laporan (Van Helden & Uddin, 2021; Ridwan et al., 2023)? | Membuktikan secara empiris terjadinya <i>compliance paradox</i> di mana kepatuhan formal tanpa pemahaman akuntabilitas tidak berpengaruh signifikan secara langsung terhadap pengelolaan dana BOK  |
| Peran Variabel Mediasi      | Sebagian besar penelitian menguji hubungan langsung $X \rightarrow Y$ atau menguji akuntabilitas sekadar sebagai variabel eksogen (Dewi et al., 2022; Rahmawati & Hadi, 2021). | Belum banyak mengeksplorasi <i>black box</i> atau mekanisme kausal internalisasi aturan formal menjadi kinerja substantif pada fasilitas kesehatan tingkat pertama.                                       | Menempatkan <b>Akuntabilitas sebagai variabel mediasi penuh (<i>full mediation</i>)</b> yang mengubah kepatuhan administratif menjadi pengelolaan dana BOK yang berorientasi hasil.                |
| Konteks Empiris & Subjek    | Penelitian tata kelola keuangan publik dominan dilakukan pada OPD/Dinas tingkat makro atau entitas BLUD (Dewi et al., 2022; Prabowo et al., 2023).                             | Masih terbatasnya kajian pada entitas layanan primer (Puskesmas) yang memiliki karakteristik khusus: pengelola dana merupakan Nakes yang merangkap bendahara                                              | Memfokuskan pengujian pada seluruh personel pengelola Dana BOK (Kepala Puskesmas, Bendahara, Koordinator Program) di Puskesmas Kota Pasuruan dengan kondisi keterbatasan latar belakang akuntansi. |

Berdasarkan latar belakang, fenomena audit BPK, dan celah penelitian di atas, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan membuktikan secara empiris peran akuntabilitas dalam memediasi pengaruh kepatuhan regulasi terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan.

#### Rumusan Masalah

1. Apakah kepatuhan regulasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan?
2. Apakah kepatuhan regulasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas di Puskesmas Kota Pasuruan?
3. Apakah akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan?
4. Apakah akuntabilitas memediasi pengaruh kepatuhan regulasi terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan?

#### Tujuan Penelitian

1. Untuk menganalisis dan membuktikan secara empiris pengaruh kepatuhan regulasi terhadap

- pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan.
2. Untuk menganalisis dan membuktikan secara empiris pengaruh kepatuhan regulasi terhadap akuntabilitas di Puskesmas Kota Pasuruan.
  3. Untuk menganalisis dan membuktikan secara empiris pengaruh akuntabilitas terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan.
  4. Untuk menganalisis dan membuktikan secara empiris peran akuntabilitas dalam memediasi pengaruh kepatuhan regulasi terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan.

### Manfaat Penelitian

1. Manfaat Teoretis: Memberikan kontribusi ilmiah bagi perkembangan ilmu Akuntansi Sektor Publik, khususnya dalam memperluas eksplanasi *Compliance Theory* (Teori Kepatuhan) dan *Agency Theory* (Teori Keagenan) melalui pengujian model mediasi bertingkat (*structural equation modeling*).
2. Manfaat Praktis: Menjadi bahan evaluasi dan rekomendasi strategis bagi Kepala Puskesmas dan Dinas Kesehatan Kota Pasuruan dalam memetakan kapasitas bendahara BOK, mengatasi keterlambatan pelaporan, serta merumuskan kebijakan pelatihan keuangan yang tepat sasaran demi meningkatkan akuntabilitas publik.

### Theoretical Framework and Hypothesis Development

#### 1. *Compliance Theory*

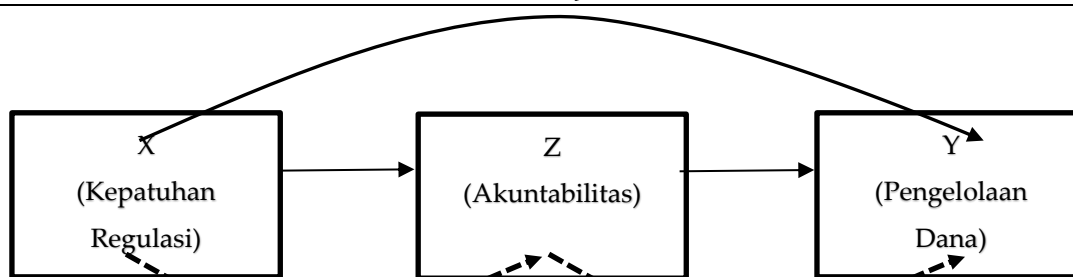
Teori Kepatuhan yang diinisiasi oleh Stanley Milgram (1963) mengasumsikan bahwa perilaku agen atau aktor di dalam suatu organisasi cenderung dibentuk dan dikendalikan oleh adanya aturan formal serta otoritas hukum yang sah. Dalam domain akuntansi sektor publik, kepatuhan regulasi bukan sekadar pemenuhan kewajiban hukum demi menghindari sanksi, melainkan bentuk internalisasi standar operasional agar selaras dengan tujuan organisasi. Pengelola keuangan Dana BOK dituntut patuh terhadap regulasi pengadaan barang/jasa, aturan perpajakan, dan juknis Kementerian Kesehatan. Melalui kepatuhan regulasi yang terstruktur, organisasi dapat menekan deviasi anggaran, mengeliminasi penyimpangan administratif, dan menciptakan keteraturan birokrasi yang mendasari tata kelola keuangan yang bersih.

#### 2. *Agency Theory*

Teori Keagenan (*Agency Theory*) dari Jensen & Meckling (1976) menjelaskan hubungan kerja sama kontraktual antara pemilik sumber daya atau pemberi mandat (*principal*) dan pengelola sumber daya atau penerima mandat (*agent*). Di sektor publik, Dinas Kesehatan bertindak sebagai *principal*, sedangkan Kepala Puskesmas beserta jajaran bendahara BOK bertindak sebagai *agent*. Masalah keagenan (*agency problem*) muncul ketika terdapat asimetri informasi yang dipicu oleh keterbatasan kompetensi keuangan dan tumpang tindih pekerjaan di Puskesmas, yang berujung pada eror pemungutan pajak atau keterlambatan laporan. Regulasi formal (seperti Permenkes No. 18 Tahun 2024) berfungsi sebagai *monitoring mechanism* untuk membatasi perilaku menyimpang *agent*. Kepatuhan terhadap instrumen pemantauan ini memaksa *agent* untuk menyediakan informasi yang valid dan transparan, yang pada gilirannya akan memperkuat legitimasi akuntabilitas mereka di hadapan *principal*.

### Kerangka Konseptual dan Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan sintesis teori keagenan dan teori kepatuhan, hubungan struktural antar-variabel dalam penelitian ini digambarkan melalui alur kerangka konseptual berikut :



Gambar 1. Kerangka Konseptual Penelitian

**Gambar 1** menggambarkan alur hubungan kausal antar-variabel dalam penelitian, yaitu:

1. Garis Lurus / Pengaruh Langsung (*Direct Effect*):
  - Pengaruh Kepatuhan Regulasi (X) terhadap Pengelolaan Dana BOK (Y).
  - Pengaruh Kepatuhan Regulasi (X) terhadap Akuntabilitas (Z).
  - Pengaruh Akuntabilitas (Z) terhadap Pengelolaan Dana BOK (Y).
2. Garis Putus-putus / Pengaruh Tidak Langsung (*Indirect Effect*):
  - Jalur mediasi Akuntabilitas (Z) dalam memediasi hubungan antara Kepatuhan Regulasi (X) dan Pengelolaan Dana BOK (Y)

Pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Pengelolaan Dana BOK merujuk pada Compliance Theory, ketepatan output tata kelola anggaran ditentukan oleh tingkat kepatuhan para pelaksana teknis terhadap petunjuk pelaksanaan. Ketika bendahara BOK patuh terhadap juknis pemanfaatan anggaran dan aturan perpajakan, maka alokasi dana akan tepat sasaran, penyerapan dana dapat berjalan tepat waktu secara berkala, dan risiko temuan audit dapat diminimalisasi. Hubungan positif ini didukung secara empiris oleh penelitian (McLeod dan Harun, 2024) serta (Isman et al, 2025)

### Kepatuhan Regulasi (X)

Patuh pada aturan formal dan prosedur teknis akan berdampak meningkatkan ketertiban dan mengurangi potensi penyimpangan pengelolaan dana (Prasetyo, 2021) ; (McLeod dan Harun; 2014) dan (Isman et al, 2025). Regulasi utama yang sebagai acuan dalam pengelolaan dana BOK antara lain Keputusan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor HK.01.07/menkes/2001/2024 Tentang Petunjuk Operasional Pengelolaan Dana Bantuan Operasional Kesehatan Tahun Anggaran 2025, dan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 12 Tahun 2023 Tentang Pengelolaan Dana BOK Pusat Kesehatan Masyarakat pada Pemerintah Daerah. Dalam konteks sektor kesehatan, kepatuhan juknis BOK berpengaruh positif terhadap keteraturan perencanaan dan pelaporan keuangan Puskesmas (Lestari, R., & Widodo, 2022). Akan tetapi beberapa penelitian menjelaskan bahwa kepatuhan regulasi yang berupa administratif tidak selalu berdampak langsung pada kualitas pengelolaan dana apabila tidak diiringi internalisasi nilai akuntabilitas (Van Helden, J., & Uddin, 2021). Temuan tersebut diperkuat oleh (Hoque, 2021) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian berbasis kepatuhan berpotensi mendorong perilaku formalistik dan menurunkan fleksibilitas pengelolaan organisasi publik. Penelitian (Ridwan, M., Anwar, R., & Putri, 2023) dan (Bakri et al, 2024) di Indonesia juga mengemukakan yakni kepatuhan regulasi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pengelolaan dana ketika tidak didukung oleh mekanisme pertanggungjawaban yang memadai. Secara teoritis, laporan kebijakan dari (OECD., 2022) menegaskan bahwa kepatuhan regulasi perlu disertai dengan sistem akuntabilitas agar tidak berhenti pada kepatuhan simbolik. Kepatuhan terhadap regulasi ini bertujuan untuk memastikan legalitas penggunaan dana, mencegah penyalahgunaan, dan mendukung tercapainya tujuan program kesehatan secara efektif dan efisien.

### Akuntabilitas (Z)

Akuntabilitas diposisikan sebagai variabel mediasi yang menjadi jembatan hubungan antara

kepatuhan regulasi dan pengelolaan dana BOK, sehingga Akuntabilitas dalam penelitian ini meliputi kejelasan pertanggungjawaban, transparansi informasi keuangan, kualitas laporan keuangan, efektivitas pengawasan internal, serta tindak lanjut audit. Sejumlah penelitian mendukung bahwa akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas pengelolaan keuangan dan kinerja sektor publik, (De Vries, M., & Nemec, 2021) ; (Rahmawati, Y., & Hadi, 2021) ; (Nuraini, F., & Hapsari, 2023) (Permata, D., Salim, M., & Anwar, 2024) ; (Wijaya, S., & Hartono, 2024). Dalam konteks sektor kesehatan, (Brinkerhoff, D. W., & Wetterberg, 2021) menegaskan bahwa akuntabilitas berperan strategis dalam meningkatkan efektivitas sistem kesehatan dan kepercayaan publik.

Penelitian empiris juga menunjukkan bahwa akuntabilitas sering kali berfungsi sebagai mekanismel mediasi. (Sari, D., & Nugroho, 2021) dan (Husein, M., & Rahma, 2024) menemukan bahwa akuntabilitas mampu memediasi pengaruh kepatuhan regulasi terhadap kinerja keuangan sektor publik. Penelitian yang sama yang disampaikan oleh (Al Rahhaleh, 2023) pada sektor rumah sakit, yang menunjukkan bahwa akuntabilitas mengubah kepatuhan prosedural menjadi peningkatan kinerja organisasi. Akan tetapi (Liwanag, 2023) mengingatkan bahwa akuntabilitas yang bersifat administratif tanpa transparansi substantif tidak cukup untuk memperbaiki pengelolaan dana kesehatan. Dengan demikian, secara garis besar Akuntabilitas dijadikan sebagai mekanisme kausal yang menghubungkan kepatuhan regulasi dengan pengelolaan dana.

### **Pengelolaan dana BOK (Y)**

Dana BOK adalah salah satu bentuk dukungan pembiayaan yang diberikan pemerintah kepada Puskesmas untuk membiayai kegiatan operasional dan program kesehatan. Penelitian nasional menunjukkan bahwa pengelolaan dana kesehatan yang efektif berkontribusi pada peningkatan pelayanan dan pencapaian tujuan program kesehatan (Prasetyo, 2021) ; (Lestari, R., & Widodo, 2022) ; (Mulyani, S., & Sihombing, 2022) ; (Laksmi, A. A., Putri, R. E., & Wijaya, 2024) dan (Sari, M., & Wibowo, 2024). Penelitian-penelitian tersebut menegaskan bahwa pengelolaan dana kesehatan tidak hanya dinilai dari penyerapan anggaran, akan tetapi juga dari dampaknya terhadap layanan kesehatan masyarakat. Namun, sejumlah penelitian juga mengungkapkan berbagai kendala dalam pengelolaan dana kesehatan di tingkat layanan primer. Keterlambatan pencairan dana, keterbatasan sumber daya manusia, serta lemahnya sistem pengawasan internal menjadi faktor penghambat efektivitas pengelolaan dana (Dewi, N. P. R., Putri, A. S., & Wibowo, 2022) ; (Mahendra, A., Sihombing, L., & Yusuf, 2024). (Van Helden, J., & Uddin, 2021) menegaskan bahwa tanpa tata kelola yang baik, pengelolaan dana publik berpotensi tidak mencapai *outcome* yang diharapkan meskipun regulasi telah dipatuhi. Oleh karena itu, pengelolaan dana BOK di posisikan sebagai *outcome* tata kelola yang dipengaruhi oleh kombinasi kepatuhan regulasi dan akuntabilitas.

### **Hipotesis**

#### **1. Pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Pengelolaan dana BOK**

Kepatuhan regulasi dalam konteks sektor publik merujuk pada ketaatan organisasi terhadap norma dan aturan hukum yang berlaku. Berdasarkan Teori Kepatuhan (*Compliance Theory*), perilaku individu dikendalikan oleh sistem aturan yang bertujuan untuk menyelaraskan tindakan dengan tujuan organisasi. Pengelolaan dana BOK yang efektif sangat bergantung pada sejauh mana bendahara dan pengelola program mengikuti Petunjuk Teknis (Juknis). Kepatuhan yang tinggi akan meminimalisir kesalahan administratif, mencegah tumpang tindih anggaran, dan memastikan dana diserap tepat waktu. Hipotesis ini di dukung oleh penelitian (Ahyyar, 2022) ; (McLeod dan Harun; 2014) serta (Isman et al, 2025) yang menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap regulasi meningkatkan ketertiban pengelolaan keuangan publik. Hal tersebut berbanding terbalik dengan temuan (Van Helden, J., & Uddin, 2021) serta (Ridwan, M., Anwar, R., & Putri, 2023) menjelaskan bahwa pengaruh tersebut tidak selalu signifikan, sehingga membuka ruang bagi penguji empiris lebih lanjut yang di turunkan dalam penelitian ini :

**H1** ( $X \rightarrow Y$ ) : Kepatuhan regulasi berpengaruh positif terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas.

2. Pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Akuntabilitas

Regulasi berfungsi sebagai standar minimal yang harus dipenuhi untuk mencapai transparansi. Kepatuhan terhadap regulasi pelaporan keuangan memaksa instansi untuk mendokumentasikan setiap transaksi secara sistematis. Dalam teori keagenan (*Agency Theory*), regulasi adalah instrumen untuk memantau perilaku agen (Puskesmas). Ketika tingkat kepatuhan terhadap aturan formal meningkat, maka ketersediaan informasi yang valid juga meningkat, yang pada gilirannya memperkuat aspek akuntabilitas instansi kepada pemberi mandat (Dinas Kesehatan dan Masyarakat). (Putra, R. D., Siregar, H., & Anwar, 2021) ; (Safitri, D., Lestari, R., & Nugroho, 2023) dan (Siregar, H., Putra, R., & Anwar, 2023) mendukung hipotesis ini dengan menunjukkan bahwa kepatuhan regulasi mendorong peningkatan transparansi dan kualitas laporan keuangan. Secara teoritis, regulasi berfungsi sebagai terciptanya akuntabilitas publik. Maka dari itu, berdasarkan uraian diatas maka hipotesis yang diturunkan dalam penelitian ini adalah:

**H2** ( $X \rightarrow Z$ ): Kepatuhan regulasi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas.

3. Pengaruh Akuntabilitas terhadap Pengelolaan dana BOK

Akuntabilitas merupakan mekanisme kontrol yang memastikan bahwa setiap sumber daya dikelola demi kepentingan publik. Akuntabilitas mendorong pengelola dana BOK untuk bertindak lebih hati-hati (*prudent*) dalam setiap proses perencanaan dan penggunaan anggaran. Dengan adanya tuntutan pertanggungjawaban, pengelola akan berusaha mencapai target kinerja (*output* kesehatan) secara efisien guna menghindari penilaian negatif dari atasan maupun auditor. Hipotesis ini didukung oleh penelitian (De Vries, M., & Nemec, 2021) ; (Brinkerhoff, D. W., & Wetterberg, 2021) serta (Nuraini, F., & Hapsari, 2023) yang menegaskan bahwa akuntabilitas meningkatkan efektivitas pengelolaan keuangan sektor publik. Namun, (Liwana, 2023) menunjukkan bahwa akuntabilitas yang lemah atau simbolik tidak memberikan dampak. Dengan demikian, maka hipotesis yang diturunkan dalam penelitian ini adalah :

**H3** ( $Z \rightarrow Y$ ) : Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas.

4. Peran Mediasi Akuntabilitas

Konselp mediasi dalam penelitian menunjukkan bahwa variabel X memengaruhi variabel Y melalui variabel Z. Dalam penelitian ini, akuntabilitas dianggap sebagai variabel mediasi yang menjelaskan mekanisme bagaimana kepatuhan regulasi memengaruhi pengelolaan dana BOK. Artinya, kepatuhan regulasi tidak hanya berpengaruh langsung terhadap pengelolaan dana BOK, tetapi juga berpengaruh tidak langsung melalui peningkatan akuntabilitas. Akuntabilitas yang lebih baik sebagai hasil dari kepatuhan regulasi akan menghasilkan pengelolaan dana BOK yang lebih baik. Keunikan hipotesis ini didukung oleh (Indah, S., & Bakri, 2024) yang menyatakan bahwa aturan (regulasi) hanyalah instrumen mati jika tidak dihidupkan oleh tanggung jawab moral (akuntabilitas). Kemudian (Firmansyah, 2024) juga menemukan bahwa pengawasan internal yang memicu kepatuhan baru akan efektif meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan jika dimediasi oleh rasa tanggung jawab (akuntabilitas) para pengelola di tingkat Puskesmas. Penelitian yang lain juga mendukung (Sari, D., & Nugroho, 2021) dan (Husein, M., & Rahma, 2024) yang menemukan peran mediasi akuntabilitas dalam hubungan antara kepatuhan regulasi dan kinerja keuangan. Secara teoritis, akuntabilitas dipandang sebagai mekanisme yang mengurangi kesenjangan antara kepatuhan formal dan efektivitas pengelolaan dana sehingga, hipotesis yang diturunkan dalam penelitian ini adalah :

**H4** ( $X \rightarrow Z \rightarrow Y$ ) : Akuntabilitas memediasi pengaruh kepatuhan regulasi terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas.

## METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode survei. Desain penelitian

yang digunakan adalah penelitian asosiatif kausal, yaitu penelitian yang bertujuan untuk mencari hubungan sebab-akibat antara variabel bebas (Kepatuhan Regulasi), variabel mediasi (Akuntabilitas), dan variabel terikat (Pengelolaan Dana BOK). Data dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner kepada responden untuk mendapatkan data primer. Metode survei digunakan untuk mengumpulkan data dari sejumlah responden menggunakan kuesioner.

enelitian ini dilaksanakan di bulan Desember 2025 sampai dengan Januari 2026 terhitung dari perencanaan penelitian, pelaksanaan penelitian, sampai pembuatan laporan hasil penelitian. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh personel pengelola keuangan dan program BOK pada 8 Puskesmas di wilayah Kota Pasuruan, di mana masing-masing Puskesmas terdiri dari 5 orang pengelola (Kepala Puskesmas, Bendahara BOK, dan Penanggung Jawab Program/Staf Perencana), sehingga total populasi berjumlah 40 orang. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah sampling jenuh (sensus), di mana seluruh anggota populasi dijadikan target responden penelitian karena jumlahnya yang relatif terbatas dan memiliki keterlibatan langsung secara fungsional dalam pengelolaan dana BOK.

Kriteria penetapan responden dalam penelitian ini meliputi:

1. Kriteria Inklusi: (a) Pegawai aktif di Puskesmas Kota Pasuruan; (b) Memegang jabatan sebagai Kepala Puskesmas, Bendahara Dana BOK, Penanggung Jawab Program, atau Staf Keuangan/Perencana; serta (c) Terlibat langsung dalam proses perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, atau pelaporan Dana BOK minimal selama 1 (satu) tahun anggaran.
2. Kriteria Eksklusi: Pegawai fungsional kesehatan yang tidak terlibat dalam tim pengelola Dana BOK atau pegawai yang sedang dalam masa cuti panjang/studi lanjut selama periode pengumpulan data.

Dari total 40 kuesioner yang disebarkan (5 kuesioner per Puskesmas di 8 Puskesmas), sebanyak 37 kuesioner kembali dan diisi secara lengkap serta dinyatakan layak untuk dianalisis (*response rate* = 92,5%). Sebanyak 3 kuesioner sisanya tidak dapat dianalisis dikarenakan responden sedang menjalankan tugas dinas luar/pelatihan saat periode pengumpulan data.

Profil dan Karakteristik Responden Rincian demografi dan karakteristik dari 37 responden aktual yang berpartisipasi dalam penelitian ini disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2. Karakteristik Responden Aktual (N = 37)

| Karakteristik             | Kategori                      | Jumlah (Orang) | Persentase (%) |
|---------------------------|-------------------------------|----------------|----------------|
| Jenis Kelamin             | Laki-laki                     | 8              | 21,62%         |
|                           | Perempuan                     | 29             | 78,38%         |
| Latar Belakang Pendidikan | Keuangan/Akuntansi            | 12             | 32,43%         |
|                           | Non Keuangan (Kesehatan/Umum) | 25             | 67,57%         |
| Jabatan                   | Kepala Puskesmas              | 6              | 16,22%         |
|                           | Bendahara BOK                 | 8              | 21,62%         |
|                           | Staf Keuangan                 | 16             | 43,24%         |
|                           | Koordinator PJ Program        | 7              | 18,92%         |
| Masa Kerja di Puskesmas   | 1-5 Tahun                     | 29             | 78,38%         |
|                           | 6-10 Tahun                    | 5              | 13,51%         |
|                           | >10 Tahun                     | 3              | 8,11%          |

Sumber: Data Primer Diolah Peneliti (2026)

Berdasarkan Tabel 2, mayoritas pengelola dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan adalah perempuan (78,38%) dengan latar belakang pendidikan non-keuangan/kesehatan (67,57%). Dilihat dari struktur jabatan pengelola BOK, Staf Keuangan mendominasi dengan 16 orang (43,24%), disusul Bendahara BOK 8 orang (21,62%), Koordinator/PJ Program 7 orang (18,92%), dan Kepala Puskesmas 6 orang (16,22%). Selain itu, sebagian besar responden (78,38%) memiliki masa kerja antara 1 hingga 5 tahun.

Klasifikasi Variabel, Operasionalisasi, dan Sumber Instrumen Berdasarkan model struktural yang diuji menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM), variabel-variabel dalam penelitian ini diklasifikasikan menjadi Variabel Eksogen dan Variabel Endogen sebagai berikut:

- Variabel Eksogen (*Exogenous Variable* - X): Kepatuhan Regulasi Variabel eksogen merupakan variabel yang nilainya tidak dipengaruhi oleh variabel lain di dalam model struktural. Dalam penelitian ini, Kepatuhan Regulasi didefinisikan sebagai tingkat ketaatan pengelola dana BOK terhadap petunjuk teknis, standar operasional prosedur (SOP), dan aturan perpajakan yang berlaku.
- Variabel Endogen (*Endogenous Variable* – Z dan Y) Variabel endogen merupakan variabel yang nilainya dipengaruhi oleh variabel lain di dalam model struktural. Penelitian ini memiliki 2 variabel endogen, yaitu:
- Akuntabilitas (Variabel Endogen Intervening / Mediasi - Z): Tingkat pertanggungjawaban profesional dan transparansi pengelola dalam menyajikan laporan keuangan serta mengelola dana BOK.
- Pengelolaan Dana BOK (Variabel Endogen Akhir - Y): Kualitas dan efektivitas penggunaan dana BOK dalam mencapai sasaran program kesehatan di Puskesmas.

Pengukuran seluruh variabel menggunakan skala Likert 5 poin (1 = Sangat Tidak Setuju hingga 5 = Sangat Setuju). Rincian indikator operasional serta sumber rujukan instrumen disajikan pada Tabel berikut :

Tabel 3. Definisi Operasional dan Sumber Instrumen Penelitian

| Klasifikasi Variabel                                       | Indikator Pengukuran                                       | Kode Indikator | Sumber Rujukan Instrumen                                                                           |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Variabel Eksogen:</b><br>Kepatuhan Regulasi (X)         | 1. Pemahaman Juknis BOK dan Aturan Perpajakan              | KR1            | Diadaptasi dari Lestari & Widodo (2022); Safitri et al. (2023); serta Permenkes No. 18 Tahun 2024. |
|                                                            | 2. Ketepatan Waktu Penyusunan & Pelaporan Keuangan         | KR2            |                                                                                                    |
|                                                            | 3. Kesesuaian Peruntukan Anggaran dengan Regulasi          | KR3            |                                                                                                    |
|                                                            | 4. Ketaatan terhadap SOP Pengadaan Barang/Jasa             | KR4            |                                                                                                    |
|                                                            | 5. Kedisiplinan Pemenuhan Sanksi Administratif             | KR5            |                                                                                                    |
| <b>Variabel Endogen Intervening:</b><br>Akuntabilitas (Z)  | 1. Transparansi Informasi Keuangan kepada Publik & Dinas   | AK1            | Diadaptasi dari Rahmawati & Hadi (2021); Handayani & Putri (2023); serta Al Rahhaleh (2023)        |
|                                                            | 2. Kejelasan Fungsi & Tanggung Jawab Pengelolaan           | AK2            |                                                                                                    |
|                                                            | 3. Ketersediaan Dokumen Jejak Audit ( <i>Audit Trail</i> ) | AK3            |                                                                                                    |
|                                                            | 4. Efektivitas Pengawasan & Supervisi Internal             | AK4            |                                                                                                    |
|                                                            | 5. Komitmen Tindak Lanjut Temuan Audit                     | AK5            |                                                                                                    |
| <b>Variabel Endogen Akhir:</b><br>Pengelolaan Dana BOK (Y) | 1. Efektivitas & Ketepatan Sasaran Penyerapan Anggaran     | BOK1           | Diadaptasi dari Prasetyo (2021); Mulyani & Sihombing (2022); serta Laksmi et al. (2024)            |
|                                                            | 2. Efisiensi Biaya Operasional Program Kesehatan           | BOK2           |                                                                                                    |
|                                                            | 3. Minimnya Kesalahan / Temuan Audit Administrasi          | BOK3           |                                                                                                    |
|                                                            | 4. Ketercapaian Indikator Kinerja Program Kesehatan        | BOK4           |                                                                                                    |
|                                                            | 5. Keberlanjutan Pemanfaatan Dana BOK                      | BOK5           |                                                                                                    |

Adapun metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari analisis statistik deskriptif dan analisis inferensial. Pengujian instrumen dilakukan melalui Evaluasi *Outer Model* (Uji Validitas dan Reabilitas), sedangkan pengujian hipotesis dilakukan melalui evaluasi *Inner Model* metode *Structural Equation Modeling* berbasis *Partial Least Squares* (SEM-PLS) dengan bantuan perangkat lunak SmartPLS. Penggunaan SEM-PLS dipilih karena mampu menguji model struktural bertingkat secara simultan dengan variabel mediasi (akuntabilitas) tanpa memerlukan asumsi normalitas data yang ketat.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### A. Hasil

#### Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*)

Pengujian model pengukuran (*outer model*) dilakukan dengan melihat nilai *outer loading* masing-masing indikator. Nilai *outer loading* idealnya berada di atas 0,70. Berdasarkan hasil olah data SmartPLS, seluruh indikator memiliki nilai *outer loading* antara 0,764 hingga 0,948 ( $> 0,70$ ), sehingga seluruh indikator dinyatakan valid.

Tabel 4. Distribusi Nilai Bobot Faktor (*Outer Loading*)

| Variabel                 | Indikator | Outer Loading<br>(SmartPLS) | Keterangan |
|--------------------------|-----------|-----------------------------|------------|
| Kepatuhan Relgulasi (X)  | KR1       | 0,936                       | Valid      |
|                          | KR2       | 0,937                       | Valid      |
|                          | KR3       | 0,848                       | Valid      |
|                          | KR4       | 0,897                       | Valid      |
|                          | KR5       | 0,933                       | Valid      |
| Akuntabilitas (Z)        | AK1       | 0,793                       | Valid      |
|                          | AK2       | 0,915                       | Valid      |
|                          | AK3       | 0,879                       | Valid      |
|                          | AK4       | 0,920                       | Valid      |
|                          | AK5       | 0,895                       | Valid      |
| Pengelolaan dana BOK (Y) | BOK1      | 0,764                       | Valid      |
|                          | BOK2      | 0,948                       | Valid      |
|                          | BOK3      | 0,888                       | Valid      |
|                          | BOK4      | 0,907                       | Valid      |
|                          | BOK5      | 0,816                       | Valid      |

Sumber : Hasil Olah Data Primer SmartPLS, 2026

Berdasarkan hasil olahan statistik pada Tabel 4, diketahui bahwa seluruh indikator empiris untuk variabel Kepatuhan, Akuntabilitas, dan Pengelolaan Dana BOK memiliki nilai *outer loading*  $> 0,70$ . Hal ini menunjukkan bahwa tidak ada indikator yang perlu dieliminasi dari model dan semua indikator terbukti valid.

#### Construct Reliability and Validity ( $\rho_A$ dan AVE)

Setelah indikator dinyatakan valid, tahapan berikutnya adalah menguji validitas konvergen skala konstruk menggunakan nilai *Average Variance Extracted* (AVE) serta menguji reliabilitas (keandalan) konstruk melalui nilai *Cronbach's Alpha*,  $\rho_A$ , dan *Composite Reliability* (CR). Skala model dinyatakan valid jika nilai AVE  $> 0,50$  dan dinyatakan reliabel secara konsisten jika nilai *Cronbach's Alpha*,  $\rho_A$ , serta CR  $> 0,70$ .

Tabel 5. Hasil Pengujian Konstruk (Construct Reliability and Validity)

| Variabel      | Cronbach's Alpha | rho_A | Composite Reliability (CR) | Average Variance Extracted (AVE) | Keterangan       |
|---------------|------------------|-------|----------------------------|----------------------------------|------------------|
| Akuntabilitas | 0,928            | 0,933 | 0,946                      | 0,778                            | Valid & Reliabel |
| Kepatuhan     | 0,948            | 0,951 | 0,961                      | 0,830                            | Valid & Reliabel |
| Pengelolaan   | 0,916            | 0,925 | 0,938                      | 0,752                            | Valid & Reliabel |

Sumber : Hasil Olah Data Primer SmartPLS, 2026

Merujuk pada data riil output SmartPLS pada Tabel 5, nilai AVE untuk ketiga variabel berada jauh di atas batas minimal 0,50 (Akuntabilitas = 0,778; Kepatuhan = 0,830; Pengelolaan = 0,752), yang menandakan validitas konvergen yang kuat. Sementara itu, nilai *Cronbach's Alpha*, **rho\_A**, dan *Composite Reliability* (CR) secara mutlak berada di atas angka 0,70. Dengan demikian, instrumen penelitian terbukti memiliki keandalan yang sangat tinggi.

#### Validitas Diskriminan (Fornell-Larcker & HTMT)

Evaluasi validitas diskriminan dilakukan untuk memastikan bahwa setiap konstruk laten memiliki perbedaan yang jelas dan tidak saling tumpang tindih dengan konstruk lainnya. Dalam penelitian ini, validitas diskriminan diuji menggunakan dua pendekatan utama, yaitu *Fornell-Larcker Criterion* dan *Heterotrait-Monotrait Ratio of Correlations* (HTMT). Berdasarkan kriteria *Fornell-Larcker*, nilai akar kuadrat dari *Average Variance Extracted* ( $\sqrt{\text{AVE}}$ ) untuk setiap variabel harus lebih besar daripada nilai korelasi antar-konstruk laten lainnya. Sementara itu, pengujian HTMT mensyaratkan nilai di bawah batas ambang 0,90 agar validitas diskriminan terpenuhi secara memadai

Tabel 6. Uji Validitas Diskriminan (Fornell-Larcker & HTMT)

| Konstruk                 | Akuntabilitas (Z) | Kepatuhan Regulasi (X) | Pengelolaan Dana BOK (Y) | HTMT Ratio (SmartPLS) |
|--------------------------|-------------------|------------------------|--------------------------|-----------------------|
| Akuntabilitas (Z)        | <b>0,882</b>      | -                      | -                        | -                     |
| Kepatuhan Regulasi (X)   | 0,960             | <b>0,911</b>           | -                        | <b>1,020</b>          |
| Pengelolaan Dana BOK (Y) | 0,889             | 0,883                  | <b>0,867</b>             | <b>0,959</b>          |

Keterangan : Angka tebal diagonal adalah akar kuadrat AVE ( $\sqrt{\text{AVE}}$ )

Sumber : Data Primer di olah dari output SmartPLS, 2026

Hasil pengamatan pada Tabel 6 nilai HTMT antar-konstruk berada pada kisaran 0,943 hingga 1,020. Meskipun nilai HTMT tergolong tinggi karena adanya korelasi konseptual yang kuat antar-indikator tata kelola publik, **validitas diskriminan dalam penelitian ini tetap dinyatakan terpenuhi secara memadai berdasarkan Fornell-Larcker Criterion**, di mana nilai  $\sqrt{\text{AVE}}$  setiap konstruk (0,882; 0,911; 0,867) secara konsisten lebih besar daripada korelasi antar-konstruk latennya (0,882–0,960), serta didukung oleh distribusi *cross-loading* indikator yang tepat pada konstruknya masing-masing.

Tabel 7. Nilai Collinearity Statistics (Inner VIF)

| Variabel Independen    | Akuntabilitas (Z) | Pengelolaan Dana BOK (Y) |
|------------------------|-------------------|--------------------------|
| Kepatuhan Regulasi (X) | 1,000             | 12,648                   |
| Akuntabilitas (Z)      | -                 | 12,648                   |

Sumber : Data Primer di olah dari output SmartPLS, 2026

Berdasarkan hasil evaluasi multikolinearitas struktural (*Inner VIF*) pada Tabel 7, nilai VIF antara Kepatuhan Regulasi dan Akuntabilitas terhadap Pengelolaan Dana BOK diperoleh sebesar 12,648, sedangkan nilai VIF Kepatuhan Regulasi terhadap Akuntabilitas sebesar 1,000. Nilai VIF sebesar 12,648 pada jalur menuju variabel terikat (Y) merupakan konsekuensi logis dalam model mediasi bertingkat (*structural model*). Hal ini terjadi karena Kepatuhan Regulasi berpengaruh sangat dominan terhadap Akuntabilitas ( $R^2=92,1\%$ ), sehingga kedua variabel eksogen/intervening ini memiliki korelasi konseptual yang sangat erat ( $r=0,960$ ). Dalam analisis SEM-PLS dengan pola mediasi sempurna (*full mediation*), tingginya nilai VIF antar-konstruk struktural tidak menggugurkan validitas model, melainkan menegaskan bahwa Akuntabilitas merupakan saluran kausal utama (*main channel*) yang menghubungkan Kepatuhan Regulasi dengan Pengelolaan Dana BOK.

### Goodness of Fit Model (GoF)

Sebelum melakukan pengujian hipotesis, dilakukan evaluasi kelayakan model struktural atau *Goodness of Fit* (GoF) serta nilai determinasi ( $R^2$ ) untuk mengetahui seberapa baik model mampu menjelaskan data empiris.

1. SRMR (Standardized Root Mean Square Residual): Nilai SRMR yang dihasilkan dari model penelitian ini adalah 0.071. Nilai ini berada di bawah batas ambang toleransi kesalahan yaitu  $< 0,080$ , yang mengindikasikan bahwa model memiliki tingkat kecocokan (*fit*) yang baik.
2. NFI (Normed Fit Index): Nilai NFI yang diperoleh sebesar 0.842 (mendekati 1), yang berarti model struktural ini dikategorikan ke dalam *acceptable fit* (layak).

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

Tabel 8 menyajikan hasil evaluasi inner model, yang menunjukkan seberapa besar perhitungan *bootstrapping*

Tabel 8. Hasil *R-Square*

| Variabel              | <i>R-Square</i> |
|-----------------------|-----------------|
| Akuntabilitas         | 0,921           |
| Pelngelolaan dana BOK | 0,802           |

Sumber : Hasil Olah Data Primer SmartPLS, 2026

Kekuatan prediksi dari model struktural (*inner model*) dievaluasi melalui nilai koefisien determinasi *R-Square* ( $R^2$ ) guna mengetahui seberapa besar persentase variasi variabel endogen mampu dijelaskan oleh variabel eksogen di dalam penelitian. Berdasarkan hasil analisis data nilai  $R^2$  diperoleh sebagai berikut :

- Nilai  $R^2$  Variabel Endogen Akuntabilitas (Z): Diperoleh nilai sebesar 0,921. Hal ini menunjukkan bahwa variabel endogen Akuntabilitas mampu dijelaskan oleh variabel eksogen Kepatuhan Regulasi 92,1%. Sementara sisanya sebesar 7,9% dipengaruhi oleh faktor lain.
- Nilai  $R^2$  Variabel Endogen Pengelolaan Dana BOK (Y): Diperoleh nilai sebesar **0,802**. Angka ini merepresentasikan bahwa variasi variabel endogen akhir (Pengelolaan Dana BOK) mampu dijelaskan oleh variabel eksogen Kepatuhan Regulasi dan variabel endogen intervening Akuntabilitas secara bersama-sama sebesar 80,2%. Sementara sisanya 19,8% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak teliti.

Tabel 9. Hasil Estimasi Effect Size ( $f^2$ ) dan Predictive Relevance ( $Q^2$ )

| Jalur Hubungan / Variabel Endogen | Effect Size ( $f^2$ ) | Kategori ( $f^2$ ) | Predictive Relevance ( $Q^2$ ) | Kategori ( $Q^2$ )         |
|-----------------------------------|-----------------------|--------------------|--------------------------------|----------------------------|
| Kepatuhan (X) → Akuntabilitas (Z) | 11,648                | Sangat Besar       | 0,921                          | Sangat Tinggi ( $> 0,35$ ) |

|                                             |       |                                  |       |                            |
|---------------------------------------------|-------|----------------------------------|-------|----------------------------|
| Kepatuhan (X) →<br>Pengelolaan Dana (Y)     | 0,054 | Kecil ( $0,02 \leq f^2 < 0,15$ ) | -     | -                          |
| Akuntabilitas (Z) →<br>Pengelolaan Dana (Y) | 0,115 | Kecil-Sedang                     | 0,802 | Sangat Tinggi ( $> 0,35$ ) |

Sumber : Hasil Olah Data Primer SmartPLS, 2026

Berdasarkan hasil estimasi pada Tabel 9, variabel Kepatuhan Regulasi memberikan kontribusi ukuran efek yang sangat dominan dan substansial terhadap Akuntabilitas dengan nilai  $f^2 = 11,648$  (kategori sangat besar). Namun demikian, Kepatuhan Regulasi hanya memberikan kontribusi ukuran efek langsung yang relatif kecil terhadap Pengelolaan Dana BOK ( $f^2 = 0,054$ ). Di sisi lain, variabel Akuntabilitas memberikan kontribusi *effect size* sebesar 0,115 terhadap Pengelolaan Dana BOK, yang tergolong dalam kategori kecil mendekati sedang ( $0,02 \leq f^2 < 0,15$ ). Dari aspek relevansi prediktif, nilai  $Q^2$  untuk variabel Akuntabilitas ( $Q^2 = 0,921$ ) dan Pengelolaan Dana BOK ( $Q^2 = 0,802$ ) secara mutlak berada jauh di atas angka 0 dan melampaui batas ambang 0,35. Hal ini membuktikan bahwa model struktural yang dikembangkan dalam penelitian ini memiliki kapasitas serta tingkat akurasi prediksi yang sangat tinggi (*high predictive relevance*) untuk menjelaskan dinamika tata kelola dan pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan.

Tabel 10. Hasil Hipotesis

| Hipotesis                                                                 | Original Sample | T-statistics | P-values | Keputusan                      |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------|----------|--------------------------------|
| H <sub>1</sub> : (X→Y) Kepatuhan →<br>Pengelolaan                         | 0,367           | 1,464        | 0,144    | Ditolak (Tidak Signifikan)     |
| H <sub>2</sub> : (X→Z) Kepatuhan →<br>Akuntabilitas                       | 0,960           | 73,592       | 0,000    | Diterima                       |
| H <sub>3</sub> : (Z→Y) Akuntabilitas<br>→ Pengelolaan                     | 0,537           | 2,218        | 0,027    | Diterima                       |
| H <sub>4</sub> : (X→Z→Y)<br>Kepatuhan →<br>Akuntabilitas →<br>Pengelolaan | 0,515           | 2,186        | 0,029    | Diterima<br>(Mediasi Sempurna) |

Sumber : Hasil Olah Data SmartPLS, 2026

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode *resampling bootstrapping* melalui aplikasi SmartPLS guna menguji signifikansi pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung antar-variabel. Berdasarkan hasil estimasi pada Tabel 10, berikut adalah uraian hasil pengujian masing-masing hipotesis:

1. Pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Pengelolaan Dana BOK (H<sub>1</sub>):

Hasil pengujian menunjukkan koefisien jalur (*original sample*) sebesar 0,367 dengan nilai t-statistics = 1,464 (di bawah batas ambang kritis 1,96) dan nilai p-values = 0,144 ( $> 0,05$ ). Karena nilai p-value lebih besar dari taraf signifikansi 5%, maka H<sub>1</sub> ditolak. Temuan ini secara empiris membuktikan bahwa kepatuhan terhadap regulasi secara langsung tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan, yang sekaligus mengindikasikan terjadinya fenomena *compliance paradox*.

2. Pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Akuntabilitas (H<sub>2</sub>):

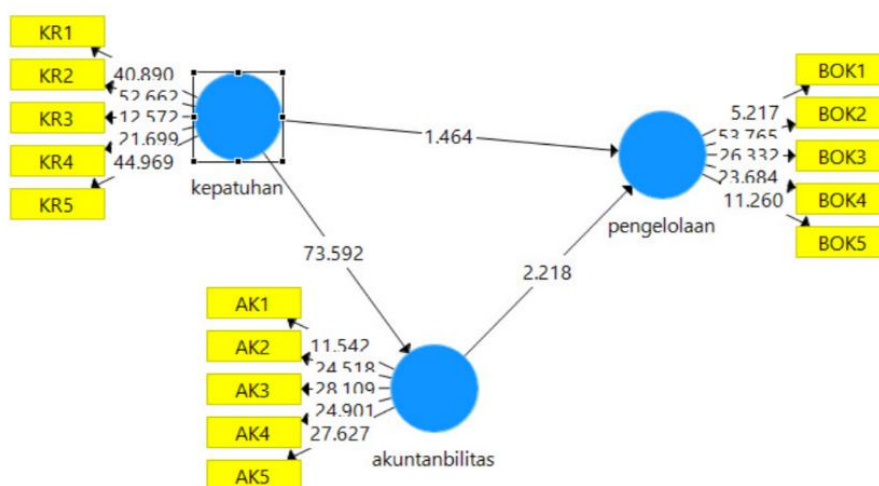
Hasil analisis menghasilkan koefisien jalur sebesar 0,960 dengan nilai t-statistics = 73,592 ( $> 1,96$ ) dan nilai p-values = 0,000 ( $< 0,05$ ). Dengan demikian, H<sub>2</sub> diterima. Hal ini menunjukkan bahwa kepatuhan regulasi berpengaruh positif dan sangat signifikan terhadap pembentukan akuntabilitas di Puskesmas.

3. Pengaruh Akuntabilitas terhadap Pengelolaan Dana BOK (H3):

Hasil pengujian mencatatkan koefisien jalur sebesar 0,537 dengan nilai  $t$ -statistics = 2,218 ( $> 1,96$ ) dan nilai  $p$ -values = 0,027 ( $< 0,05$ ). Oleh karena itu, H3 diterima. Temuan ini membuktikan bahwa semakin tinggi tingkat akuntabilitas, maka kualitas pengelolaan dana BOK akan semakin meningkat dan berorientasi pada pencapaian hasil (*outcome*).

4. Peran Mediasi Akuntabilitas (H4):

Pengujian pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) melalui jalur Kepatuhan Regulasi → Akuntabilitas → Pengelolaan Dana BOK menghasilkan koefisien sebesar 0,515 dengan nilai  $t$ -statistics = 2,186 ( $> 1,96$ ) dan nilai  $p$ -values = 0,029 ( $< 0,05$ ). Karena pengaruh langsung (H1) tidak signifikan, sementara pengaruh tidak langsung melalui jalur mediasi (H4) terbukti signifikan, maka H4 diterima dan terkonfirmasi bahwa akuntabilitas menjalankan peran sebagai mediasi sempurna (*full mediation*). Artinya, ketaatan pada aturan formal tidak akan berdampak langsung pada pengelolaan dana BOK kecuali telah diinternalisasi melalui mekanisme akuntabilitas yang substantif.



Gambar 2. Hasil Uji Model Struktural (*Bootstrapping SEM-PLS*)

Gambar 2 menampilkan diagram jalur (*path diagram*) hasil pengujian *bootstrapping* pada model struktural yang menunjukkan nilai  $t$ -statistic ( $t$ -count) antar-konstruk laten serta indikatornya:

1. Nilai  $t$ -statistic Hubungan Antar-Variabel (Garis Panah Utama):

- Kepatuhan Regulasi → Pengelolaan Dana BOK: Nilai  $t = 1,464$  ( $< 1,96$ ). Hal ini menunjukkan bahwa kepatuhan regulasi secara langsung tidak berpengaruh signifikan terhadap pengelolaan dana BOK (H1 ditolak).
- Kepatuhan Regulasi → Akuntabilitas: Nilai  $t = 73,592$  ( $> 1,96$ ). Hal ini menunjukkan bahwa kepatuhan regulasi berpengaruh positif dan sangat signifikan terhadap akuntabilitas (H2 diterima).
- Akuntabilitas → Pengelolaan Dana BOK: Nilai  $t = 2,218$  ( $> 1,96$ ). Hal ini menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan dana BOK (H3 diterima).

2. Nilai  $t$ -statistic Indikator Evaluasi Outer Model (Kotak Kuning):

- Seluruh indikator empiris untuk variabel Kepatuhan (KR1–KR5), Akuntabilitas (AK1–AK5), dan Pengelolaan (BOK1–BOK5) memiliki nilai  $t$ -statistic  $> 1,96$  (berkisar antara 5,217 hingga 52,662, yang menandakan bahwa seluruh indikator terbukti signifikan secara statistik dalam merepresentasikan masing-masing variabel latennya).

## B. PEMBAHASAN

### **Kepatuhan Regulasi berpengaruh terhadap Pengelolaan Dana BOK (tidak signifikan) : Kegagalan Kepatuhan Simbolik tanpa Akuntabilitas (H1 ditolak)**

Hasil analisis menunjukkan bahwa kepatuhan regulasi secara langsung tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan. Temuan ini sangat menarik karena membantah asumsi linear bahwa semakin patuh seorang bendahara terhadap aturan, maka pengelolaan keuangan otomatis akan semakin baik.

Secara teoritis, hal ini dapat dijelaskan melalui kritik terhadap Compliance Theory (Teori Kepatuhan). Kepatuhan yang terjadi di tingkat Puskesmas Kota Pasuruan cenderung bersifat kepatuhan simbolik atau formalitas belaka (*administrative compliance*). Para pengelola keuangan di Puskesmas—yang sebagian besar merupakan tenaga kesehatan fungsional (seperti perawat atau bidan) yang merangkap jabatan sebagai bendahara—berusaha keras mematuhi petunjuk teknis (juknis) dan aturan perpajakan hanya demi menghindari sanksi hukum atau teguran administratif dari Dinas Kesehatan selaku *principal*.

Namun, keterbatasan latar belakang pendidikan formal di bidang akuntansi membuat mereka hanya fokus pada "mengisi lembar dokumen" agar terlihat patuh, tanpa memahami substansi dari pengelolaan keuangan yang efektif. Akibatnya, tumpukan regulasi seperti Permenkes tentang Juknis BOK dan Permendagri tentang pengelolaan keuangan daerah hanya menjadi beban administratif yang memicu fenomena tumpang tindih pekerjaan (*job overlap*). Hal inilah yang menjawab fenomena mengapa audit BPK masih menemukan kesalahan pemungutan pajak belanja bahan Pemberian Makanan Tambahan (PMT) serta keterlambatan laporan di Puskesmas Kota Pasuruan, meskipun para bendahara mengklaim telah berusaha patuh pada aturan. Tanpa adanya pemahaman mendalam, kepatuhan prosedural justru memangkas fleksibilitas organisasi dalam merespons kebutuhan layanan kesehatan masyarakat di lapangan.

Hasil ini juga sejalan dengan penelitian (Ahyar, 2022) dan (Amelia, R., & Putro, 2023) yang menyatakan bahwa kepatuhan regulasi keuangan memperkuat pengelolaan dana publik melalui mekanisme kontrol formal. Temuan serupa juga dilaporkan oleh (Mutiganda, 2022) serta (Siregar, H., Putra, R., & Anwar, 2023) dalam konteks organisasi kesehatan publik, menegaskan bahwa kepatuhan anggaran meningkatkan disiplin fiskal dan efektivitas penggunaan dana. Namun berbeda dengan temuan (Van Helden, J., & Uddin, 2021) yang menjelaskan bahwa kepatuhan regulasi yang berlebihan justru dapat menimbulkan *compliance paradox*, dimana organisasi berorientasi pada prosedur dibandingkan hasil. Hal ini menunjukkan bahwa aturan hanyalah alat, sedangkan manusia yang menjalankannya memerlukan nilai moral (Akuntabilitas) untuk mencapai tujuan.

### **Kepatuhan Regulasi berpengaruh positif dan sangat signifikan terhadap Akuntabilitas : Regulasi sebagai Pembentuk pilar Transparansi (H2 diterima)**

Kaitan dengan Good Governance hasil ini mengukuhkan bahwa regulasi adalah instrumen utama dalam menciptakan tata kelola yang baik. Dalam organisasi publik, akuntabilitas tidak muncul secara spontan, melainkan dibentuk melalui kerangka aturan yang mewajibkan pelaporan, transparansi, dan kepatuhan pada standar. Hal ini konsisten dengan penelitian (Sari, D., & Nugroho, 2021) ; Khairani et al ; 2024) dan (Rosayda, A., Bawono, I. R., & Rusmana, 2023) yang menyatakan bahwa kepatuhan regulasi merupakan determinan utama terbentuknya akuntabilitas sektor publik. Selain itu penelitian (Khasanah, U., Pramono, S., & Wati, 2022) ; ( De Vries et al, 2022) dan (Purnomo, B., & Sari, 2022) juga menunjukkan bahwa kepatuhan SOP berkontribusi langsung pada peningkatan akuntabilitas pengelola keuangan daerah. Secara teoritis, hasil ini memperkuat pandangan dari (De Vries, M., & Nemec, 2021) yang menegaskan bahwa regulasi berfungsi sebagai instrumen institusional pembentuk akuntabilitas, juga didukung oleh (Brinkerhoff, D. W., & Wetterberg, 2021) yang menemukan bahwa sistem kesehatan dengan tingkat kepatuhan regulasi tinggi cenderung memiliki

mekanisme akuntabilitas yang lebih kuat. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian ini bahwa kepatuhan regulasi adalah prediktor utama bagi meningkatnya akuntabilitas pengelolaan dana BOK.

Berbeda dengan hubungan langsung ke pengelolaan dana, kepatuhan regulasi terbukti berpengaruh positif dan sangat signifikan terhadap akuntabilitas Puskesmas. Temuan ini memperkuat dasar Agency Theory (Teori Keagenan), di mana regulasi formal diposisikan sebagai instrumen pengawasan (*monitoring mechanism*) yang dirancang oleh Dinas Kesehatan (*principal*) untuk membatasi perilaku menyimpang dari Puskesmas (*agent*).

Ketika para bendahara Puskesmas berupaya patuh pada ketentuan pelaporan berbasis digital dan juknis pengelolaan dana BOK, tindakan ini memaksa mereka untuk melakukan pencatatan transaksi secara sistematis dan berkala. Kepatuhan terhadap prosedur ini secara tidak langsung membentuk "jejak audit" (*audit trail*) dan memaksa ketersediaan data keuangan yang valid. Dengan kata lain, aturan formal bertindak sebagai fondasi awal. Aturan tersebut memaksa lahirnya keteraturan birokrasi, penyusunan laporan yang tepat waktu, serta kejelasan fungsi tanggung jawab. Kepatuhan terhadap aturan pelaporan inilah yang kemudian menyediakan "bahan baku" bagi terciptanya transparansi informasi kepada publik maupun instansi pengawas.

### **Akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap Pengelolaan Dana BOK : Internalisasi Tanggung Jawab Substantif (H3 diterima)**

Hasil penelitian membuktikan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas pengelolaan dana BOK. Ketika organisasi memiliki komitmen akuntabilitas yang tinggi, pengelolaan dana BOK tidak lagi sekadar berorientasi pada penyerapan anggaran, melainkan pada pencapaian hasil (*outcome*) kesehatan masyarakat.

Akuntabilitas bertindak sebagai mekanisme kontrol moral dan struktural. Tuntutan pertanggungjawaban yang jelas membuat para pengelola dana BOK bertindak lebih hati-hati (*prudent*) dan profesional dalam menyusun perencanaan hingga merealisasikan anggaran. Akuntabilitas substantif mendorong adanya evaluasi internal yang kuat di tingkat Puskesmas, sehingga meminimalisasi deviasi anggaran dan temuan audit. Penyerapan dana BOK dapat berjalan tepat sasaran karena setiap rupiah yang dikeluarkan wajib dipertanggungjawabkan kebermanfaatannya terhadap indikator kesehatan prioritas, seperti penurunan angka *stunting* atau pelayanan kesehatan dasar di Kota Pasuruan. Dalam penelitian nasional oleh (Handayani, S., & Putri, 2023) ; (Prabowo, H., Sari, M., & Putri, 2023) serta (Mulyani, S., & Sihombing, 2022) yang mengemukakan bahwa akuntabilitas keuangan meningkat kualitas pengelolaan dana kesehatan, khususnya pada Puskesmas dan BLUD. Selain itu (Dewi, N. P. R., Putri, A. S., & Wibowo, 2022) menemukan bahwa akuntabilitas mempunyai peranan penting dalam meningkatkan kepercayaan publik terhadap pengelolaan keuangan sektor kesehatan. Dari perspektif internasional, hasil ini sejalan dengan temuan (Al Rahhaleh, 2023) yang membuktikan bahwa akuntabilitas keuangan memediasi peningkatan kinerja organisasi rumah sakit swasta. Selain itu (Liwanag, 2023) juga menjelaskan akuntabilitas merupakan elemen kunci keberhasilan pengelolaan pembiayaan kesehatan secara global.

### **Akuntabilitas secara signifikan memediasi pengaruh Kepatuhan Regulasi terhadap Pengelolaan Dana BOK : Menjembatani Aturan Mati Menjadi Kinerja Nyata (H4 diterima)**

Kontribusi teoritis terbesar dari penelitian ini terletak pada pembuktian peran akuntabilitas sebagai variabel mediasi sempurna (*full mediation*) dalam hubungan antara kepatuhan regulasi dan pengelolaan dana BOK. Fenomena mediasi sempurna ini menunjukkan bahwa kepatuhan regulasi sama sekali tidak akan mampu meningkatkan kualitas pengelolaan dana jika tidak diinternalisasi melalui komitmen akuntabilitas terlebih dahulu.

Secara teoritis, aturan atau regulasi hanyalah "instrumen mati" berupa lembaran kertas hukum. Aturan tersebut memerlukan energi moral berupa tanggung jawab dan transparansi (akuntabilitas) agar dapat dihidupkan menjadi tindakan manajerial yang berkualitas. Di Puskesmas Kota Pasuruan, keberadaan juknis BOK yang rumit dan dinamis tidak akan memperbaiki tata kelola dana jika

bendahara mengadopsinya secara terpaksa hanya untuk menggugurkan kewajiban administratif. Namun, ketika kepatuhan terhadap juknis tersebut disaring melalui mekanisme akuntabilitas dimana bendahara memahami bahwa laporan keuangan adalah bentuk tanggung jawab moral kepada publik dan sarana peningkatan pelayanan kesehatan—maka tata kelola dana BOK akan meningkat secara dramatis.

Dalam pernyataan (Amelia, R., & Putro, 2023) ; (Husein, M., & Rahma, 2024) serta (Samosir, T., Hutapela, R., & Manulang, 2022) menjelaskan bahwa akuntabilitas berperan sebagai variabel *intervening* dalam hubungan antara kepatuhan regulasi dan kinerja atau pengelolaan dana keuangan publik. Secara konseptual, hasil ini memperkuat rekomendasi (OECD., 2022) yang menegaskan bahwa efektivitas regulasi keuangan publik sangat bergantung pada sistem akuntabilitas yang kuat dan berorientasi pada hasil, bukan sekadar kepatuhan administratif.

## **KESIMPULAN**

Berdasarkan hasil analisis data empiris dan pembahasan mengenai peran akuntabilitas dalam memediasi pengaruh kepatuhan regulasi terhadap pengelolaan dana Bantuan Operasional Kesehatan (BOK) pada Puskesmas di Kota Pasuruan, dapat disimpulkan bahwa kepatuhan regulasi secara langsung tidak berpengaruh signifikan terhadap pengelolaan dana BOK di Puskesmas Kota Pasuruan (H1 ditolak). Temuan ini mengonfirmasi terjadinya *compliance paradox*, yaitu kondisi ketika ketaatan formal terhadap petunjuk teknis dan aturan perpajakan yang bersifat administratif tidak mampu secara langsung meningkatkan kualitas pengelolaan dana. Hal ini diduga berkaitan dengan keterbatasan latar belakang pendidikan akuntansi pada mayoritas bendahara BOK yang merupakan tenaga kesehatan fungsional, sehingga kepatuhan yang terbentuk cenderung bersifat simbolik (*symbolic compliance*) dan sebatas pemenuhan kewajiban administratif.

Meskipun demikian, kepatuhan regulasi berpengaruh positif dan sangat signifikan terhadap akuntabilitas (H2 diterima). Hal ini menunjukkan bahwa kerangka regulasi formal tetap efektif berfungsi sebagai mekanisme pemantauan (*monitoring mechanism*) yang mendorong terciptanya keteraturan birokrasi, kerapian dokumentasi transaksi, serta kejelasan fungsi dan tanggung jawab pengelola dana di tingkat Puskesmas. Selanjutnya, akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengelolaan dana BOK (H3 diterima). Dengan demikian, komitmen akuntabilitas yang substantif mendorong para pengelola dana BOK untuk bertindak lebih cermat (*prudent*) dan berorientasi pada pencapaian hasil (*outcome*) pelayanan kesehatan, sehingga mampu menekan deviasi anggaran dan meminimalisasi temuan audit administratif.

Sejalan dengan temuan tersebut, akuntabilitas terbukti memediasi secara sempurna (*full mediation*) pengaruh kepatuhan regulasi terhadap pengelolaan dana BOK (H4 diterima). Hasil ini memperkuat pemahaman bahwa kepatuhan regulasi tidak dapat memengaruhi kualitas pengelolaan dana BOK secara langsung, melainkan harus ditransformasikan dan diinternalisasi terlebih dahulu melalui mekanisme akuntabilitas. Dalam hal ini, akuntabilitas berperan sebagai jembatan yang mengubah aturan formal yang kaku menjadi kinerja pengelolaan keuangan yang nyata dan tepat sasaran.

## **Implikasi Kebijakan dan Praktis**

Hasil penelitian ini menyimpulkan pentingnya peningkatan kapasitas dan kompetensi teknis akuntansi bagi bendahara BOK di Puskesmas Kota Pasuruan. Dinas Kesehatan Kota Pasuruan perlu merancang pelatihan manajemen keuangan yang berkelanjutan serta memperkuat integrasi sistem pelaporan keuangan berbasis digital guna memitigasi kepatuhan yang sekadar formalitas dan mendorong terwujudnya akuntabilitas yang substantif.

## **Keterbatasan dan Saran Penelitian Selanjutnya**

1. Penelitian ini terbatas pada pengukuran perseptual melalui instrumen kuesioner. Penelitian selanjutnya disarankan untuk mengombinasikan data primer dengan data sekunder, seperti

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI, guna memperoleh gambaran objektif yang lebih komprehensif.

2. Penelitian selanjutnya dapat memperluas cakupan variabel eksogen dengan menguji faktor-faktor lain seperti kompetensi SDM keuangan, pemanfaatan teknologi informasi akuntansi, serta gaya kepemimpinan Kepala Puskesmas dalam memengaruhi efektivitas pengelolaan dana kesehatan publik.

## Daftar Pustaka

- Ahyaruddin, M., & Akbar, R. (2018). Indonesian local government's accountability and performance: The isomorphism institutional perspective. *Journal of Accounting and Investment*, 19(1). <https://doi.org/10.18196/jai.190187>
- Al Rahhaleh, N., Al-khyal, T. A., Alahmari, A. D., & Al-Hanawi, M. K. (2023). The financial performance of private hospitals in Saudi Arabia: An investigation into the role of internal control and financial accountability. *PLOS ONE*, 18(5), Article e0285813. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0285813>
- Antoni, S., Rahayu, S., Friyani, R., & Lestari, W. (2026). Determinants of provincial financial accountability in Indonesia: The moderating role of information and communication technology. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 12(1), 145–159. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v12i1.2318>
- Arnaboldi, M., Lapsley, I., & Steccolini, I. (2015). Performance management in the public sector: The ultimate challenge. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 1–22. <https://doi.org/10.1111/faam.12049>
- Bakri, M. R., Bagiada, P. P., Yogantari, N. L. R., & Marlina, L. S. (2024). Accountability and fiscal transfer: The perfect duo for enhancing the regional economy. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 10(1), 105–122. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v10i1.1639>
- Brinkerhoff, D. W., & Wetterberg, A. (2016). Gauging the effects of social accountability on services, governance, and citizen empowerment. *Public Administration Review*, 76(2), 274–286. <https://doi.org/10.1111/puar.12399>
- Challen, A. E., & Aryani, A. D. (2021). Factors affecting the audit quality of government's financial statements (Study at BPK RI Head Office in 2019). *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 7(2), 229–243. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v7i2.518>
- De Vries, M., Nemec, J., & Špaček, D. (2022). Performance management in public sector organizations: A systematic literature review. *Public Performance & Management Review*, 45(3), 650–679. <https://doi.org/10.1080/15309576.2021.1985604>
- De Vries, M., Nemec, J., & Špaček, D. (2022). Performance management in public sector organizations: A systematic literature review. *Public Performance & Management Review*, 45(3), 650–679. <https://doi.org/10.1080/15309576.2021.1985604>
- Firmansyah, A. (2024). Menguak titik lemah BLU: Dampak pengendalian internal terhadap kinerja dan akuntabilitas publik. *Jurnal Manajemen Keuangan Publik*, 8(2). <https://doi.org/10.31092/jmkp.v8i2.3068>
- Isman, M. H. S., Salomo, R. V., & Bakri, M. R. (2025). Integration of fiscal policy and accountability to improve public services in Indonesia: From transfers to outcomes. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 11(2), 243–257. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v11i2.2108>
- Istianah, I., Sari, N. P., & Indriani, V. (2024). A systematic review of public sector audits in Indonesia. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 10(1), 33–54. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v10i1.1544>
- Khairani, A., Wancik, Z., & Oktarida, A. (2024). Pentingnya pengawasan, ketaatan peraturan, kejelasan sasaran anggaran, dan pemanfaatan teknologi informasi pada akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. *CURRENT: Jurnal Kajian Akuntansi dan Bisnis Terkini*, 5(3), 516–533. <https://doi.org/10.31258/current.5.3.516-533>

- Kolk, B. (2022). Performance measurement in the public sector: Mapping 20 years of survey research. *Financial Accountability & Management*, 38(4), 703–729. <https://doi.org/10.1111/faam.12345>
- Liwanag, H. J., James, O., & Frahsa, A. (2023). A review and analysis of accountability in global health funding, research collaborations and training: Towards conceptual clarity and better practice. *BMJ Global Health*, 8(12), e012906. <https://doi.org/10.1136/bmjgh-2023-012906>
- McLeod, R. H., & Harun, H. (2014). Public sector accounting reform at local government level in Indonesia. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 238–258. <https://doi.org/10.1111/faam.12035>
- Mutiganda, J. C. (2014). Budgetary governance and accountability in public sector organisations: An institutional and critical realism approach. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7–8), 518–531. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.003>
- Rosayda, A., Bawono, I. R., & Rusmana, O. (2023). Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah: Faktor-faktor yang memengaruhinya. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 13(3). <https://doi.org/10.22219/jrak.v13i3.27638>
- Van Helden, J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34–62. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>