

## PENGARUH SPIP DAN TRANSPARANSI TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA PEMERINTAH DAERAH: APAKAH *CHANGE MANAGEMENT* DAN PERGANTIAN KEPEMIMPINAN MAMPU MEMODERASI?

Selly Puspita Sari<sup>1</sup>, Fauzan Fuadi<sup>2</sup>

Universitas Aisyah Pringsewu<sup>1,2</sup>

<sup>2</sup>Corresponding author: [fuadifauzan4@gmail.com](mailto:fuadifauzan4@gmail.com)

### INFORMASI ARTIKEL

*Article history:*

*Dikirim tanggal: 25/09/2024*

*Revisi pertama tanggal: 19/10/2024*

*Diterima tanggal: 27/10/2024*

*Tersedia online tanggal: 26/12/2024*

### ABSTRAK

Pertanggungjawaban kinerja pemerintah daerah melalui akuntabilitas kinerja masih lemah karena kurangnya komitmen dan ketidaksinkronan regulasi. Tujuan penelitian ini adalah menguji pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) dan transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah dengan *change management* dan pergantian kepemimpinan sebagai pemoderasi. Penelitian ini menggunakan 65 responden pegawai pemerintah Kabupaten Pringsewu yang terlibat dalam penyusunan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Analisis dilakukan dengan model struktural menggunakan metode SEM-PLS. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa SPIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja dan *change management* terbukti dapat memperkuat pengaruh SPIP terhadap akuntabilitas kinerja. Selain itu, pergantian kepemimpinan memperkuat pengaruh transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Hasil penelitian ini memberikan wawasan penting untuk pemerintah daerah dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah.

Kata Kunci: SPIP, transparansi, akuntabilitas kinerja, manajemen perubahan, pergantian kepemimpinan.

### ABSTRACT

*Local government performance accountability to stakeholders through performance accountability is still weak due to a lack of commitment and unsynchronised regulations. This study examined the effect of the Government's Internal Control System (SPIP) and transparency on local government performance accountability with change management and leadership turnover as moderators. This study used 65 respondents of Pringsewu Regency government employees who prepared the Government Agency Performance Accountability System (SAKIP). The analysis was conducted using a structural model using the SEM-PLS method. The results of this study indicate that SPIP has a positive effect on performance accountability, and change management has been proven to strengthen its influence on performance accountability. In addition, leadership change strengthens the influence of transparency on local government performance accountability. The results of this study provide important insights for local governments in improving government performance accountability.*

Keywords: SPIP, transparency, performance accountability, change management, change of leadership.

## **1. Pendahuluan**

Akuntabilitas kinerja merupakan kewajiban yang harus dilaksanakan oleh organisasi pemerintah dalam mempertanggungjawabkan hasil kegiatan dan program yang telah diberikan oleh para pemangku kepentingan, sebagai upaya pemerintah dalam menjalankan misi organisasi secara terukur berdasarkan target yang telah ditentukan. Kegiatan ini dilaporkan secara periodik melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang di dasarkan pada Perpres Nomor 29 Tahun 2014. Upaya yang dilakukan oleh pemerintah dalam menilai tingkat keberhasilan atau kegagalan dalam pelaksanaan program kerja di sektor publik, diperlukan adanya monitoring dan evaluasi terhadap pencapaian kinerja organisasi yang dilakukan secara berkelanjutan. Evaluasi dan monitoring dalam melakukan pengukuran dapat dilakukan dengan menggunakan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP).

Pemantauan dan evaluasi yang dilaksanakan oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Kemenpan-RB) memberikan bukti bahwa sampai saat ini, akuntabilitas kinerja yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah masih lemah dan belum diimplementasikan secara konsisten. Hal ini diantaranya ditunjukkan oleh beberapa hal sebagai berikut: (1) kurangnya komitmen dalam memprioritaskan akuntabilitas kinerja, sehingga hal ini belum mendapat perhatian serius, khususnya Pemerintah Daerah, (2) ketidaksinkronan beberapa peraturan perundang-undangan terkait akuntabilitas, (3) belum adanya sanksi tegas bagi instansi pemerintah yang melakukan pelanggaran maupun tidak menerapkan regulasi terkait akuntabilitas kinerja, dan (4) kebijakan atau regulasi yang berkaitan dengan akuntabilitas masih belum tersosialisasi dengan baik dan menyeluruh pada instansi pemerintah daerah.

SAKIP merupakan bentuk indikator yang digunakan oleh pemerintah dalam menilai keberhasilan kegiatan yang dilakukan dalam instansi pemerintah. Dalam memaksimalkan keberhasilan pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang baik, Provinsi Lampung menetapkan indeks SAKIP sebagai salah satu indikator Kinerja Daerah (IKD) pada Dokumen RPJMD Provinsi Lampung periode 2019-2024 dengan target ketercapaian untuk memperoleh kategori “BB (Baik Sekali)” pada tahun 2023. Namun berdasarkan hasil pelaksanaan monitoring dan evaluasi yang dilakukan pemerintah melalui SAKIP Kementerian PAN dan RB, capaian SAKIP yang diperoleh Provinsi Lampung Tahun 2022 baru mencapai kategori “B (Baik)” dengan perolehan nilai 67,11 (Operator PPID Lampung, 2023). Hasil pelaksanaan monitoring dan evaluasi SAKIP yang dilakukan di kabupaten Pringsewu pada tahun 2022 baru mencapai kategori “B (Baik)” dengan perolehan nilai sebesar 66,35 (Pringsewukab.go.id, 2022). Belum tercapainya beberapa indikator pada masing-masing OPD serta adanya penurunan persentase capaian OPD tersebut menunjukkan bahwa kinerja pemerintah belum optimal dalam memfokuskan dan berkomitmen pada tata kelola yang berorientasi pada hasil. Untuk mengatasi hal ini, pemerintah daerah harus memaksimalkan penerapan sistem pengendalian intern yang tepat serta meningkatkan transparansi pada pengelolaan keuangan daerah sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat.

Penelitian terdahulu telah melakukan studi terkait pengaruh sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja. Penelitian yang dilakukan oleh Syahrir et al. (2019) serta Manullang & Abdullah (2019) menginformasikan bahwa sistem

pengendalian internal pemerintah berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Studi Rafindadi & Olanrewaju (2019) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh positif terhadap kinerja di lembaga swadaya masyarakat Nigeria. Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Al Rahhaleh et al. (2023) menunjukkan adanya hubungan positif dan signifikan antara sistem pengendalian internal dan transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pada organisasi sektor kesehatan di Kerajaan Arab Saudi (KSA). Namun, hasil berbeda dikemukakan oleh Ningtyas & Roekhudin (2019) yang menemukan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas kinerja. Studi yang dilakukan oleh GamageLow & Keving (2018) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja organisasi dan tata kelola perusahaan pada Bank Rakyat di Sri Lanka.

Penelitian terkait transparansi dan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah juga menghasilkan temuan yang beragam. Novatiani et al. (2019) menyatakan transparansi mempengaruhi akuntabilitas kinerja lembaga pemerintah secara parsial maupun simultan. Studi yang dilakukan oleh Sun & Andrews (2020) menyebutkan hubungan positif antara transparansi dan kinerja organisasi pemerintah di China. Studi lainnya yang dilakukan oleh Lokman et al. (2023) menyatakan bahwa transparansi berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja yayasan di Malaysia. Hasil berbeda menyatakan transparansi berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja keuangan pada organisasi pemerintah daerah (Natalia et al., 2019), sedangkan Buell et al. (2021) menyatakan bahwa transparansi tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah di kota Boston, Amerika Serikat. Hasil-hasil riset empiris tersebut memberikan bukti bahwa sistem pengendalian internal dan transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah memberikan hasil yang beragam dan belum konsisten. Penelitian ini menggunakan variabel moderasi guna menjawab ketidakkonsistenan penelitian terdahulu terkait dengan pengaruh sistem pengendalian internal dan transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Penelitian menguji *change management* dan pergantian kepemimpinan sebagai variabel moderasi. Hal ini beralasan, karena evaluasi implementasi *change management* dalam meningkatkan kinerja organisasi menjadi aspek yang menarik untuk diteliti lebih lanjut. Selain itu, pergantian kepemimpinan juga menjadi faktor penentu dalam peningkatan kualitas kinerja organisasi pemerintah daerah.

Penelitian ini menggunakan *change management* dan pergantian kepemimpinan sebagai pemoderasi, yang didasarkan pada *contingency theory*. Teori ini menjelaskan bahwa untuk mencapai kinerja yang optimal, organisasi harus menyesuaikan diri dengan kondisi yang tidak pasti, seperti ukuran, strategi dan lingkungan (Bhatia & Kumar, 2023). *Change management* merupakan salah satu faktor pendorong adanya perubahan pola pikir dan budaya kinerja, perubahan dalam pemantauan dan evaluasi, serta perubahan *roadmap* reformasi birokrasi yang di atur dalam Perbup No. 52 tahun 2019. Pergantian kepemimpinan juga menjadi faktor lain yang bisa mempengaruhi hubungan sistem pengendalian internal dan transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah. Pergantian kepemimpinan pada sektor publik dikarenakan adanya batasan masa jabatan ataupun pergantian karena pimpinan yang melakukan pelanggaran.

Pergantian kepemimpinan dianggap sebagai salah satu faktor penting atas keberhasilan maupun kegagalan dari sebuah organisasi. Hal ini mengakibatkan munculnya kebijakan baru yang dikeluarkan pimpinan dalam mengatur jalannya organisasi. Dalam konteks pemerintah dan masyarakat, *agency theory* menggambarkan pemerintah sebagai *agent* yang diberi mandat oleh masyarakat (*principal*) untuk mengelola sistem pemerintahan yang baik demi kepentingan publik. Namun, masalah keagenan bisa muncul ketika pemerintah tidak bertindak sesuai kepentingan masyarakat, melainkan untuk kepentingan pribadi. Untuk mengurangi risiko ini, diperlukan mekanisme pengawasan seperti transparansi, dan audit yang bertujuan memastikan pemerintah bertindak akuntabel dan sesuai dengan kepentingan rakyat. Oleh karena itu, penelitian ini berargumentasi bahwa penerapan sistem pengendalian intern dan transparansi yang baik akan meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Penelitian sebelumnya yang menguji terkait pengaruh sistem pengendalian internal, akuntabilitas, dan transparansi terhadap kinerja pemerintah pernah dilakukan oleh Melasari et al. (2022). Dengan mempertimbangkan faktor *change management* dan pergantian kepemimpinan, penelitian dapat memberikan manfaat bagi organisasi pemerintah daerah dalam mengimplementasikan kebijakan, tugas dan fungsi yang berfokus pada peningkatan kualitas kesejahteraan masyarakat. Selain itu, penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan evaluasi pemerintah daerah dalam merumuskan strategi dan kebijakan guna meningkatkan akuntabilitas kinerja.

## **2. Kerangka Teoretis dan Pengembangan Hipotesis**

*Agency theory* menjelaskan adanya hubungan kontraktual antara pihak yang bertindak sebagai (*principal*) dan pihak lain yang bertindak sebagai (*agent*) untuk melaksanakan tugas tertentu demi kepentingan *principal* dengan memberikan wewenang pengambilan keputusan kepada agent Jensen & Meckling, (2019). Hubungan ini bisa menimbulkan masalah keagenan (*agency problem*) ketika kepentingan *agent* dan *principal* tidak sejalan, karena *agent* mungkin bertindak untuk kepentingan dirinya sendiri, bukan untuk kepentingan terbaik *principal*. *Agency theory* juga menggambarkan bagaimana *moral hazard* dapat terjadi dalam hubungan ini, serta perlunya mekanisme untuk meminimalkan risiko dan memotivasi *agent* agar bertindak sesuai dengan kepentingan *principal* (Godfrey et al., 2010). Dalam konteks pemerintah dan masyarakat, *agency theory* menggambarkan pemerintah sebagai *agent* yang diberi mandat oleh masyarakat (*principal*) untuk mengelola sistem pemerintahan yang baik demi kepentingan publik. Namun, masalah keagenan bisa muncul ketika pemerintah tidak bertindak sesuai kepentingan masyarakat, melainkan untuk kepentingan pribadi. Untuk mengurangi risiko ini, diperlukan mekanisme pengawasan seperti transparansi, dan audit yang bertujuan memastikan pemerintah bertindak akuntabel dan sesuai dengan kepentingan rakyat. Oleh karena itu, penerapan sistem pengendalian intern dan transparansi yang baik akan meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

*Contingency Theory* menyatakan bahwa agar organisasi mencapai kinerja yang optimal, diperlukan penyesuaian sistem sesuai dengan kondisi yang tidak pasti terkait lingkungan organisasi, ukuran, dan strategi bisnis (Bathia & Kumar, 2023). Teori ini mencakup dua prinsip utama: pertama, tidak ada satu desain organisasi yang paling

unggul atau memiliki struktur yang baku. Kedua, setiap desain organisasi dapat berkontribusi secara setara terhadap peran dan kinerja. Dalam manajemen, sebuah konsep hanya dapat diterapkan pada kondisi tertentu dan tidak bersifat universal (Alim, 2003). Pendekatan kontijensi dalam akuntansi berlandaskan pada asumsi bahwa sistem akuntansi tidak dapat diterapkan secara universal dalam setiap situasi organisasi. Hal ini disebabkan oleh pengaruh berbagai faktor, baik internal maupun eksternal, terhadap sistem akuntansi organisasi. Melalui pendekatan teori kontijensi, para peneliti dapat menganalisis dan merancang sistem kontrol akuntansi yang sesuai untuk berbagai tujuan. Lüder (1992) menyatakan bahwa dalam akuntansi sektor publik, faktor-faktor kontijensi dapat mempengaruhi perubahan dan inovasi, seperti manajemen perubahan dan pergantian kepemimpinan.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) merupakan indikator penting yang menjadi bahan pertimbangan dalam melakukan penyusunan laporan keuangan oleh pemerintah daerah. SPIP sendiri berfungsi untuk menentukan metode, struktur organisasi, melindungi aset yang dimiliki organisasi, memverifikasi tingkat keakuratan dan keandalan data akuntansi, mewujudkan efektifitas dan efisiensi dalam setiap kegiatan yang dilakukan organisasi serta patuh terhadap kebijakan yang diberlakukan oleh pemerintah daerah (Indriani & Siswantoro, 2023). Penelitian oleh Syahrir et al. (2019) serta Manullang & Abdullah (2019) mengungkapkan bahwa pengendalian internal mampu memberikan dampak positif terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja aparatur pemerintah daerah. Situasi ini mencerminkan penerapan pengendalian internal yang dilakukan oleh pemerintah sudah memadai sehingga mampu meningkatkan akuntabilitas kinerja pada organisasi pemerintah.

H<sub>1</sub>: SPIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sangat penting untuk mempertanggungjawabkan kegiatan kepada masyarakat sebagai pihak yang memberikan amanah (*principal*). Hal ini melibatkan pengungkapan informasi, yang berkaitan dengan keberhasilan maupun kegagalan dalam pelaksanaan kegiatan yang dilakukan oleh organisasi. Kepercayaan masyarakat dapat diraih melalui penyampaian informasi yang transparan mengenai pengelolaan pemerintahan. Pelaksanaan kegiatan pemerintah harus dipertanggungjawabkan kepada publik dan digunakan sebagai umpan balik sebagai bahan evaluasi yang digunakan untuk peningkatan kinerja di masa yang akan datang, yang merupakan bentuk manifestasi dari akuntabilitas kinerja pemerintah. Studi Novatiani et al. (2019) menyatakan bahwa transparansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Transparansi yang terimplementasikan dengan baik dalam organisasi, akan meningkatkan kinerja organisasi pemerintah.

H<sub>2</sub>: Transparansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

*Change management* adalah fenomena atau situasi yang harus dihadapi oleh semua organisasi, akan tetapi tidak semua orang bersedia menerima perubahan di lingkungan kerja, sehingga seringkali muncul resistensi atau penolakan terhadap perubahan tersebut (Phillips & Klein, 2023). Perubahan dalam pengelolaan organisasi sektor publik menjadi sangat penting, terutama dalam konteks kebutuhan masyarakat dan dunia yang dipengaruhi oleh globalisasi. Penelitian Dumanauw et al. (2018) dan Menda et al. (2018) menunjukkan bahwa manajemen perubahan memiliki dampak terhadap



akuntabilitas kinerja pemerintah. Dengan adanya *change management*, pemerintah dapat meningkatkan akuntabilitas kinerjanya, karena manajemen perubahan memiliki indikator yang mampu mengarahkan suatu organisasi menuju kondisi yang lebih baik.

H<sub>3</sub>: *Change management* memperkuat pengaruh SPIP terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

Phillips & Klein (2023) mendefinisikan perubahan sebagai aturan dan harapan yang harus dipenuhi oleh organisasi agar dapat bertahan dan meraih kesuksesan. Perubahan ini digambarkan sebagai pengamatan empiris terhadap bentuk, kualitas, atau kondisi organisasi dari waktu ke waktu. *Change management* di sektor pemerintahan memunculkan strategi dan kebijakan baru dalam pengelolaan organisasi. Oleh karena itu, pemerintah perlu menyampaikan perubahan strategi dan kebijakan tersebut kepada masyarakat melalui transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah. Transparansi berfungsi sebagai alat pengendalian kinerja pemerintah. Penerapan prinsip transparansi keuangan membantu mewujudkan akuntabilitas kinerja yang objektif dan berkualitas.

H<sub>4</sub>: *Change management* memperkuat pengaruh transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

Pergantian kepemimpinan merupakan kondisi dimana suatu organisasi mengalami perubahan posisi, jabatan, tempat, atau pekerjaan yang dilakukan terhadap pimpinan, baik secara horizontal maupun vertikal dalam organisasi (Phillips & Klein, 2023). Pergantian kepemimpinan merupakan momen yang rentan terhadap terjadinya ketidaksinambungan dalam laju organisasi. Hal ini disebabkan oleh peran maupun kebijakan yang diberlakukan oleh pemimpin sebagai pemegang kendali tertinggi dalam organisasi, sehingga pemimpin baru dapat menetapkan tujuan maupun strategi yang dapat mempengaruhi seluruh anggota organisasi untuk mengikuti dan melaksanakan arah kebijakan tersebut. Penelitian oleh Sari et al. (2024) mengkaji dampak pergantian kepemimpinan di lingkungan organisasi sektor publik dan menemukan bahwa perubahan dalam sistem pengendalian internal akibat pergantian kepala SKPD dapat berpengaruh positif terhadap kinerja pegawai di Kantor BAPPEDA.

H<sub>5</sub>: Pergantian kepemimpinan memperkuat pengaruh SPIP terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

Hubungan antara pimpinan dan bawahan merujuk pada atmosfer kelompok yang dibangun melalui rasa percaya diri, kesetiaan, dan interaksi di antara mereka. Struktur kinerja organisasi lebih difokuskan pada optimalisasi hasil, sedangkan kekuatan posisi merujuk pada otoritas maupun kebijakan pemimpin untuk memberikan penghargaan atau sanksi kepada bawahan yang dipimpinya. Kekuatan ini merupakan bentuk legitimasi pribadi yang saling keterkaitan dengan posisi mereka di dalam organisasi. Oleh karena itu, dalam menunjang keberhasilan organisasi, dibutuhkan seorang pemimpin yang mendukung terlaksananya kegiatan maupun program-program secara transparan yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Pergantian kepemimpinan dianggap sangat efektif karena dapat mendorong pemimpin untuk menciptakan ide-ide yang inovatif dalam meningkatkan kualitas dan akuntabilitas kinerja organisasi (Kartika et al., 2018).

H<sub>6</sub>: Pergantian kepemimpinan memperkuat pengaruh transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

### 3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan paradigma positif dengan pendekatan kuantitatif. Penelitian ini juga bersifat *explanatory* yaitu penelitian dilakukan untuk menjelaskan hubungan antar variabel melalui pengujian hipotesis. Pelaksanaan penelitian dilakukan pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Pringsewu didasarkan pada data yang diperoleh peneliti terkait hasil pelaksanaan monitoring dan evaluasi yang dilakukan pemerintah melalui SAKIP Kementerian PAN dan RB yang dilakukan di kabupaten Pringsewu pada tahun 2022 baru mencapai kategori “B (Baik)” dengan perolehan nilai sebesar 66,35 (Pringsewukab.go.id, 2022). Belum tercapainya beberapa indikator pada masing-masing OPD serta adanya penurunan persentase capaian OPD mengindikasikan bahwa kinerja pemerintah belum optimal dalam memfokuskan dan berkomitmen pada tata kelola yang berorientasi pada hasil.

Populasi pada penelitian adalah Pegawai atau Aparatur Negeri Sipil (PNS/ASN) yang terlibat dalam penyusunan SAKIP pada OPD di Pemerintah Kabupaten Pringsewu. Berdasarkan informasi yang diperoleh peneliti dari E-SAKIP pemerintah Kabupaten Pringsewu terdapat 30 Organisasi Perangkat Daerah (OPD). OPD ini terdiri dari 18 (Delapan Belas) Dinas, 4 (Empat) Badan, 3 (Tiga) Sekretariat, 1 (Satu) Inspektorat, 1 (Satu) Satuan Polisi Pamong Praja, 1 (Satu) RSUD, 1 (satu) kantor Kesatuan Bangsa dan Politik, dan 1 (Satu) BKPSDM Kabupaten Pringsewu, sehingga diperoleh jumlah populasi sebanyak 90 orang yang terdiri dari Kepala OPD, Kasubag Keuangan, dan PPID (Pejabat Pengelola Informasi dan Dokumentasi). Rumus Slovin digunakan untuk memperoleh jumlah sampel dari populasi yang digunakan dalam penelitian. Berdasarkan hasil perhitungan, diperoleh jumlah sampel sebanyak 73 orang. Selanjutnya, peneliti menentukan lokasi untuk melakukan pengambilan data. Responden yang digunakan oleh peneliti berjumlah 73 orang yang diambil dari 25 OPD. Pengambilan sampel untuk setiap OPD berjumlah 3 (tiga) orang yang terdiri dari Kepala OPD, Kasubag Keuangan, dan PPID (Pejabat Pengelola Informasi dan Dokumentasi) Kabupaten Pringsewu, Lampung.

Pengukuran variabel pada Tabel 1 menunjukkan bahwa variabel akuntabilitas kinerja diukur dengan menggunakan indikator yang diadopsi dari penelitian yang dilakukan oleh Dewi et al. (2017) yaitu: (1) rencana strategis, (2) perencanaan kinerja, (3) pengukuran kinerja, dan (4) evaluasi kinerja. Variabel SPIP diukur dengan indikator yang diadopsi dari Dewi et al. (2017) yaitu: (1) pengendalian akuntansi dan pelaporan, (2) pengendalian pelaksanaan anggaran, (3) pendapatan belanja, dan (4) struktur pengendalian internal. Variabel transparansi diukur dengan indikator yang diadopsi dari Muhtar et al. (2017) yaitu: (1) penyediaan informasi, (2) kemudahan akses informasi, dan (3) menyusun mekanisme pengawasan. Variabel *change management* diukur dengan indikator yang diadopsi dari Umasugi et al. (2017) yaitu: (1) kompleksitas, (2) formalisasi, dan (3) sentralisasi. Variabel pergantian kepemimpinan diukur dengan menggunakan indikator dari Garvin & Roberto (2005) yaitu: (1) *setting the stage*, (2) *mindset similarity between leaders and employee*, (3) *manage employee mood through constant communication*, dan (4) *reinforcing good habits*.

**Tabel 1. Definisi Operasional Variabel**

No.	Variabel	Indikator	Referensi
<b>Dependen</b>			
1.	Akuntabilitas Kinerja	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Rencana strategis</li> <li>2. Perencanaan kinerja</li> <li>3. Pengukuran kinerja</li> <li>4. Evaluasi kinerja</li> </ol>	Dewi et al. (2017)
<b>Independen</b>			
2.	- Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pengendalian akuntansi dan pelaporan</li> <li>2. Pengendalian pelaksanaan anggaran</li> <li>3. Pendapatan belanja</li> <li>4. Struktur Pengendalian Internal</li> </ol>	Dewi et al., (2017)
	- Transparansi	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Penyediaan informasi</li> <li>2. Kemudahan akses Informasi</li> <li>3. Menyusun mekanisme pengawasan</li> </ol>	Muhtar et al. (2017)
<b>Moderasi</b>			
4.	- <i>Change Management</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kompleksitas</li> <li>2. Formalisasi</li> <li>3. Sentralisasi</li> </ol>	Umasugi et al. (2017)
	- Pergantian Kepemimpinan.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Setting the stage</i></li> <li>2. <i>Mindset similarity between leaders and employees</i></li> <li>3. <i>Manage employee mood through constant communication</i></li> <li>4. <i>Reinforcing good habits.</i></li> </ol>	Garvin & Roberto (2005)

Analisis data dilakukan menggunakan model SEM-PLS (*Structural Equation Modeling–Partial Least Square*) dengan bantuan *software SmartPLS 4*. Dalam analisis jalur menggunakan SEM-PLS, terdapat tiga model utama. Pertama, *inner model* digunakan untuk menentukan hubungan antar variabel laten. Kedua, *outer model* digunakan untuk menentukan hubungan antara variabel laten dan variabel manifes. Ketiga, *weight relation* digunakan untuk mengestimasi nilai dari variabel laten.

*Outer model* berperan sebagai model pengukuran yang digunakan untuk menguji validitas dan reliabilitas suatu model. Uji validitas bertujuan menilai sejauh mana instrumen penelitian dapat mengukur hal yang seharusnya diukur. Sementara itu, uji reliabilitas digunakan untuk mengevaluasi akurasi, konsistensi, dan ketelitian alat ukur dalam mengukur suatu konsep, serta konsistensi responden dalam menjawab item pertanyaan pada kuesioner atau instrumen penelitian.

*Inner model* merupakan model struktural yang memprediksi hubungan kausalitas antar variabel laten. Model struktural akan dievaluasi dengan menggunakan  $R^2$  untuk variabel dependen. Hubungan model struktural yang diuji dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



$$AK = \gamma_1 SPIP + \gamma_2 TR + \gamma_3 CM + \gamma_4 PK + \gamma_1 SPIP * CM + \gamma_1 SPIP * PK + \gamma_2 TR * CM + \gamma_2 TR * PK$$

Keterangan:

SPIP = Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

TR = Transparansi

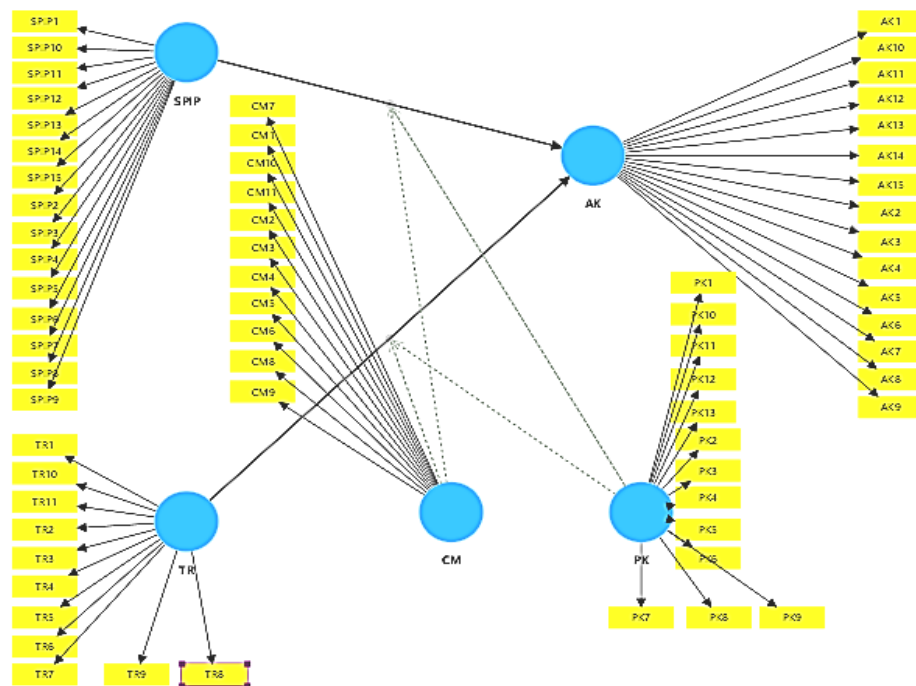
AK = Akuntabilitas Kinerja

CM = Change Management

PK = Pergantian Kepemimpinan

$\gamma$  = Koefisien pengaruh variabel laten eksogen terhadap variabel endogen

e = Peluang kesalahan model



Gambar 1. Diagram Jalur

#### 4. Hasil dan Pembahasan

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner kepada responden yang terdiri dari seluruh pegawai yang terlibat dalam penyusunan SAKIP pada masing-masing OPD Kabupaten Pringsewu. Kuesioner yang kembali dan dapat digunakan sebanyak 65, dari total 73 kuesioner yang disebar. Artinya, tingkat pengembalian kuesionernya (*response rate*) adalah sebesar 89%, dihitung dari persentase jumlah kuesioner yang kembali (65 kuesioner) dibagi total yang disebar (73 kuesioner). Tabel 2 berikut menyajikan demografi responden dalam penelitian ini.

Berdasarkan hasil analisis data demografi pada Tabel 2 menunjukkan bahwa mayoritas responden dalam penelitian ini adalah laki-laki, dengan persentase sebesar 63%, sementara responden perempuan hanya mencapai 37%. Hal ini menunjukkan

bahwa partisipasi laki-laki lebih dominan dalam penelitian ini. Dari segi usia, sebagian besar responden berada pada rentang usia 40-49 tahun (43%), diikuti oleh kelompok usia 30-39 tahun (26%) dan lebih dari 50 tahun (17%). Data ini menunjukkan bahwa responden penelitian ini didominasi oleh individu usia dewasa dan paruh baya. Sebagian besar responden memiliki latar belakang pendidikan tinggi, dengan 49% berpendidikan S2 dan 46% S1. Dalam hal latar belakang organisasi, mayoritas responden berasal dari dinas pemerintahan (65%), diikuti oleh badan dan sekretariat. Responden lainnya tersebar di beberapa organisasi pemerintahan lain, dengan keterwakilan yang lebih kecil.

**Tabel 2. Demografi dan Karakteristik Responden**

Karakteristik	Frekuensi	Persentase
<b>Jenis Kelamin</b>		
- Laki-Laki	41	63%
- Perempuan	24	37%
Total	65	
<b>Umur</b>		
- < 20 Tahun	1	2%
- 20 - 29 Tahun	8	12%
- 30 - 39 Tahun	17	26%
- 40 - 49 Tahun	28	43%
- > 50 Tahun	11	17%
Total	65	
<b>Pendidikan</b>		
- D3	3	5%
- S1	30	46%
- S2	32	49%
- S3	0	0%
Total	65	
<b>Organisasi Perangkat Daerah (OPD)</b>		
- Dinas	42	65%
- Badan	8	12%
- Sekretariat	6	9%
- Inspektorat	0	0%
- SATPOLPP	3	5%
- RSUD	1	2%
- KESBANGPOL	3	5%
- BKPSDM	2	3%
Total	65	

Sumber: Data primer (diolah)

Evaluasi model pengukuran (*outer model*) dievaluasi dengan uji validitas konvergen (*convergent validity*) dan uji validitas diskriminan (*discriminant validity*), serta uji reliabilitas. Tabel 3 berikut ini menginformasikan data hasil pengujian model pengukuran (*outer model*). Indikator dengan nilai *loading* faktornya < 0,7 dilakukan eliminasi atau penghapusan.

**Tabel 3(a). Hasil Algoritma PLS**

Konstruk	AVE	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Communality
SPIP	0,571	0,879	0,874	0,571
TR	0,692	0,976	0,857	0,692
AK	0,572	0,907	0,906	0,572
CM	0,666	0,923	0,916	0,666
PK	0,714	0,962	0,960	0,714

Keterangan: SPIP (Sistem Pengendalian Internal Pemerintah); TR (Transparansi); AK (Akuntabilitas Kinerja); CM (*Change Management*); PK (Pergantian Kepemimpinan).

Tabel 3.(a) menunjukkan hasil pengujian validitas konvergen yang dilakukan yang oleh dilakukan peneliti, seluruh konstruk dalam penelitian menunjukkan nilai AVE dan nilai *communality* telah memenuhi *rule of thumb* dengan nilai lebih dari 0,5 melalui uji validitas. Berdasarkan hasil pengujian tersebut, dapat disimpulkan indikator-indikator yang digunakan dalam penelitian ini telah memenuhi atau valid. *Rule of thumb* hasil uji reliabilitas yang dilakukan merujuk pada Sekaran, (2006) bahwa nilai *cronbach's alpha* atau *composite reliability* > 0,7. Berdasarkan pengujian tersebut disimpulkan bahwa uji reliabilitas telah terpenuhi.

**Tabel 3 (b). Hasil Uji Validitas Diskriminan**

	SPIP	Transparansi	Akuntabilitas Kinerja	Change Management	Pergantian Kepemimpinan
SPIP	<b>0,755</b>	0,632	0,711	0,732	0,614
Transparansi	0,751	<b>0,832</b>	0,685	0,625	0,548
Akuntabilitas Kinerja	0,528	0,743	<b>0,756</b>	0,653	0,485
Change Management	0,391	0,729	0,631	<b>0,816</b>	0,583
Pergantian Kepemimpinan	0,715	0,733	0,692	0,458	<b>0,845</b>

Berdasarkan Tabel 3.(b) dapat diketahui nilai *root square AVE* untuk variabel laten Sistem Pengendalian Internal (0,755), Transparansi (0,832), Akuntabilitas Kinerja (0,756), *Change Management* (0,816), dan Pergantian Kepemimpinan (0,845) memiliki nilai lebih besar dari korelasi antar konstruk. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa semua konstruk dan indikator yang digunakan dalam penelitian telah memenuhi *rules of thumbs*. Tabel 3.(c) berikut ini menyajikan nilai *composite reliability* dan *cronbach's alpha* pada variabel laten akuntabilitas kinerja, manajemen perubahan, pergantian kepemimpinan, sistem pengendalian internal, dan transparansi bernilai > 0,7 sehingga memberikan informasi secara keseluruhan bahwa model konstruk yang digunakan memiliki reliabilitas yang baik.

**Tabel 3.(c). Hasil Uji Reliabilitas**

Variabel	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Keterangan
SPIP	0,879	0,874	Reliabel
Transparansi	0,976	0,857	Reliabel
Akuntabilitas Kinerja	0,907	0,906	Reliabel
<i>Change Management</i>	0,923	0,916	Reliabel
Pergantian Kepemimpinan	0,962	0,960	Reliabel

Evaluasi model struktural (*Inner Model*) dilakukan melalui 2(dua) tahapan yaitu: (1) penilaian *goodness of fit* model; dan (2) pengujian koefisien jalur dalam model struktural. Tabel 4 berikut ini menyajikan hasil penilaian *Goodness of Fit* (GoF).

**Tabel 4. Hasil Penilaian *Goodness of Fit* Model**

Pengukuran	Nilai
R Square	0,846
Adjusted R Square	0,793
Q Square	0,846
Nilai SRMR	0,08

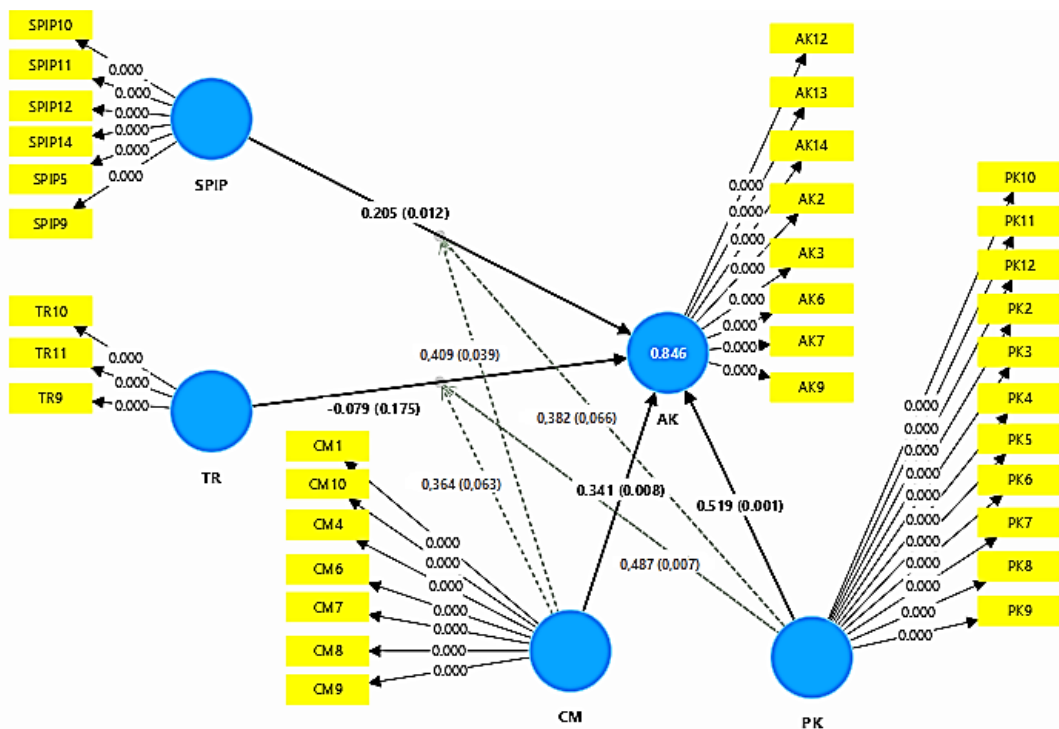
Nilai R Square ( $R^2$ ) yang dihasilkan dari model pengaruh variabel sistem pengendalian internal pemerintah dan transparansi terhadap akuntabilitas kinerja yang dimoderasi oleh *change management* dan pergantian kepemimpinan sebesar 0,846. Nilai  $R^2$  sebesar 0,846 menyatakan bahwa variabel akuntabilitas kinerja (Y) dapat dijelaskan oleh variabel sistem pengendalian internal pemerintah ( $X_1$ ), sedangkan untuk variabel transparansi ( $X_2$ ), *change management* ( $Z_1$ ), dan pergantian kepemimpinan ( $Z_2$ ) diperoleh nilai sebesar 84,6%, sisanya 15,4% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini. Ghazali (2014) menyatakan jika nilai *R squared*  $> 0,25$  (25%) menginformasikan model yang digunakan dalam penelitian memiliki nilai yang baik atau cukup erat.

Nilai Adjusted R Square (Adj.  $R^2$ ) sebesar 0,793 artinya akuntabilitas kinerja dijelaskan oleh sistem pengendalian internal pemerintah, transparansi, *change management*, dan pergantian kepemimpinan. Nilai Q Square ( $Q^2$ ) sebesar  $0,846 \geq 0,35$  tergolong besar, variabel dan data sudah bisa memprediksi model dengan baik. Nilai SMRM sebesar 0,8 dapat diartikan bahwa model telah memenuhi kriteria uji kelayakan model (*goodness of fit*), karena nilai SMRM  $< 0.10$ .

Pengujian model struktural dalam penelitian dievaluasi dengan menggunakan uji signifikansi melalui bootstrap pada SEM-PLS dengan menggunakan nilai koefisien jalur. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang telah dilakukan peneliti, terdapat tiga hipotesis yang diterima yakni  $H_1$ ,  $H_3$ , dan  $H_6$ , serta tiga hipotesis yang tidak didukung yaitu  $H_2$ , dan  $H_4$ . dan  $H_5$ . Hasil pengujian model struktural untuk mengkonfirmasi dan menjawab hipotesis disajikan dalam Tabel 5 dan Gambar 2 yang memuat hasil pengujian diagram jalur.

**Tabel 5. Hasil Pengujian Hipotesis**

	Hipotesis	Koefisien Jalur	t	p-value	Keterangan
H <sub>1</sub>	SPIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah	0,205	1,998	0,012	Diterima
H <sub>2</sub>	Transparansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah	-0,079	0,974	0,175	Ditolak
H <sub>3</sub>	Change management memperkuat pengaruh SPIP terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah	0,409	2,348	0,039	Diterima
H <sub>4</sub>	Change management memperkuat pengaruh transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah	0,364	0,929	0,063	Ditolak
H <sub>5</sub>	Pergantian kepemimpinan memperkuat pengaruh SPIP terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah	0,382	0,438	0,066	Ditolak
H <sub>6</sub>	Pergantian kepemimpinan memperkuat pengaruh transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah	0,487	2,416	0,007	Diterima



**Gambar 2. Hasil Pengujian Diagram Jalur**

Sistem pengendalian internal merupakan proses integral yang diterapkan secara berkelanjutan oleh pimpinan maupun pegawai untuk memberikan keyakinan dan



kepercayaan melalui pelaksanaan kegiatan yang dilakukan secara efektif dan efisien, menyediakan informasi transparan dalam pelaporan keuangan organisasi, perlindungan aset negara, serta kepatuhan akan peraturan perundang-undangan. Dalam situasi ini, yang menjadi fokus utama adalah bagaimana bentuk pengimplementasian sistem pengendalian internal yang dilakukan oleh setiap Organisasi Perangkat Daerah (OPD) dalam meningkatkan kinerja. Hasil uji hipotesis pertama menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP) berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja, dan hipotesis tersebut diterima. Hasil ini mengindikasikan bahwa OPD di Kabupaten Pringsewu yang menerapkan PP No. 60 Tahun 2008 tentang SPIP mampu memberikan dampak positif terhadap akuntabilitas kinerja yang dievaluasi dan di monitoring melalui Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) yang dilaporkan setiap tahunnya. Penerapan SPIP yang tepat dapat meningkatkan kepercayaan para pemangku kepentingan dan masyarakat umum dalam terciptanya terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik.

Penelitian ini mengargumentasikan *agency theory* terkait peran dan fungsi pemerintah daerah sebagai pengelola sumber daya (*agent*) dengan masyarakat sebagai pemilik sumber daya (*principal*). OPD memiliki kewajiban untuk melaporkan semua kegiatan dilakukan secara periodik sesuai dengan regulasi yang ditetapkan pemerintah pusat. Implementasi SPIP diperlukan oleh OPD untuk mengelola sumber daya secara efektif, sehingga dapat memenuhi tanggung jawabnya kepada pemerintah pusat dan masyarakat. Penerapan SPIP juga memastikan bahwa *agent* akan bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik amanah (*principal*). Temuan penelitian ini sejalan dengan studi sebelumnya (Manullang & Abdullah, 2019; Syahrir et al., 2019) yang membuktikan SPIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Hasil sejalan dikemukakan dalam studi terdahulu lainnya. Studi yang dilakukan oleh Rafindadi & Olanrewaju (2019) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah berpengaruh positif terhadap kinerja di lembaga swadaya masyarakat. Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Rahhaleh et al. (2023) menunjukkan hubungan positif dan signifikan antara sistem pengendalian internal dan transparansi terhadap akuntabilitas kinerja pada organisasi. Penerapan SPIP yang baik dapat dilakukan melalui pengendalian akuntansi dan pelaporan, pengendalian pelaksanaan anggaran, pendapatan belanja, dan struktur pengendalian internal sehingga mampu memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset, dan ketaatan pada peraturan perundang-undangan.

Hipotesis kedua menyebutkan bahwa transparansi berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Namun setelah dilakukan pengujian transparansi tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Artinya, transparansi tidak dapat berfungsi sebagai alat kontrol atas kinerja pemerintah. Temuan ini tidak mendukung argumentasi dalam *agency theory*, yang menekankan peran pemerintah daerah (*agent*)

dalam mempertanggungjawabkan setiap kegiatan yang dilakukan kepada masyarakat sebagai pemberi amanah (*principal*) melalui pengungkapan informasi. Informasi ini berupa keberhasilan maupun kegagalan dalam pelaksanaan program maupun kegiatan yang dilakukan OPD Kabupaten Pringsewu. Kepercayaan masyarakat tidak dapat diperoleh hanya melalui transparansi informasi mengenai pengelolaan pemerintahan. Oleh karena itu, pelaksanaan kegiatan pemerintah harus dipertanggungjawabkan kepada masyarakat dan dijadikan sebagai bahan evaluasi untuk meningkatkan kinerja di masa yang akan datang yang merupakan implementasi dari pelaksanaan akuntabilitas kinerja pemerintahan. Hasil penelitian ini sejalan dengan Benawan et al., (2018) yang menyebutkan transparansi tidak berpengaruh terhadap kinerja pegawai. Temuan sejalan dinyatakan oleh Ningtyas & Roekhudin (2019) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas kinerja. Selain itu, studi yang dilakukan oleh Gamagelow & Keving (2018) juga menyatakan bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja organisasi dan tata kelola perusahaan. Temuan ini menginformasikan bahwa penerapan transparansi yang baik tidak selalu berkontribusi langsung dalam meningkatkan kinerja organisasi pemerintah. Hasil analisis data yang dilakukan peneliti, transparansi yang diimplementasikan oleh pemerintah dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja masih belum memadai. Tercermin dari jawaban responden atas pernyataan yang diberikan dalam kuesioner, di mana rata-rata pegawai menjawab "jarang" untuk semua indikator. Temuan ini menginformasikan bahwa OPD belum menerapkan prinsip-prinsip *good governance* dengan efektif, salah satunya adalah belum menyediakan media informasi yang relevan dengan kebutuhan dan kepentingan publik serta kurangnya jaminan akses bagi setiap individu untuk memperoleh informasi dari pemerintah. Dengan adanya penyediaan informasi yang baik, kemudahan akses informasi yang memadai, dan mekanisme pengawasan yang baik, masyarakat dapat berperan aktif dalam mengawasi kinerja pemerintah, sehingga dapat mencegah terjadinya kecurangan dan manipulasi yang dapat merugikan masyarakat.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa manajemen *change management* memperkuat pengaruh sistem pengendalian internal pemerintah terhadap akuntabilitas kinerja. Hasil pengujian yang dilakukan menunjukkan bahwa interaksi antara manajemen perubahan dan sistem pengendalian internal pemerintah berdampak pada akuntabilitas kinerja, sehingga hipotesis ketiga diterima. Penerapan sistem pengendalian internal pemerintah dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja akan lebih efektif ketika ada manajemen perubahan dalam organisasi. Dengan demikian, manajemen perubahan yang diterapkan oleh pemerintah daerah dapat memengaruhi hubungan antara SPIP dan akuntabilitas kinerja OPD. Temuan ini mendukung argumentasi dalam *Contingency Theory* yang menyebutkan bahwa untuk mencapai kinerja yang baik, suatu organisasi harus menyesuaikan sistemnya dengan kondisi yang tidak pasti atau berubah-ubah, termasuk lingkungan organisasi, ukuran, dan strategi bisnis (Romero-Silva et al., 2024). OPD di

Kabupaten Pringsewu telah berhasil melakukan penyesuaian sistem pengendalian internal untuk beradaptasi dengan perubahan yang terjadi. Penerapan *change management* juga telah efektif, karena pegawai OPD sudah siap menghadapi perubahan dan menunjukkan keterbukaan terhadap transformasi yang dilakukan oleh organisasi. Oleh karena itu, OPD perlu terus mengevaluasi *change management* yang diterapkan agar dapat mengimplementasikan sistem pengendalian internal yang tepat untuk mencapai akuntabilitas kinerja yang baik. Penelitian ini sejalan dengan Prabhawanti & Prasajo (2021), yang menyebutkan bahwa *change management* memiliki hubungan yang sangat kuat serta dapat memberikan pengaruh positif terhadap peningkatan kinerja. Studi yang dilakukan oleh Orieno et al. (2024) menyatakan bahwa menerapkan *change management* secara efektif sangat penting untuk keberhasilan dan keberlanjutan organisasi, dalam hal ini *change management* memainkan peran penting dalam membimbing dan memfasilitasi perubahan, memastikan bahwa organisasi beradaptasi dan berkembang dalam menghadapi tantangan dan peluang baru. Penelitian yang dilakukan oleh Mumtaz et al. (2024) menyatakan bahwa melibatkan karyawan secara aktif dalam proses *change management* membuat mereka lebih bahagia di tempat kerja, dengan memberikan kesempatan kepada karyawan untuk berbagi pemikiran, pandangan, dan saran selama perubahan dapat membuat mereka lebih bahagia dan berdampak positif pada organisasi. Mengingat adanya perubahan yang selalu terjadi secara dinamis, maka diperlukan pengelolaan *change management* yang baik untuk mencapai keberhasilan target yang telah ditetapkan.

Berdasarkan hasil penelitian ini, tidak ditemukan kendala terkait penerapan *change management* dalam pelaksanaan pengendalian internal untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja OPD. Hal ini tercermin dari jawaban yang diberikan kepada responden terhadap pernyataan dalam kuesioner, di mana rata-rata pegawai menjawab "sering" untuk semua indikator. Selanjutnya, interaksi antara *change management* dan sistem pengendalian internal yang berpengaruh pada akuntabilitas kinerja kemungkinan besar disebabkan oleh lingkungan kerja yang sudah kondusif. Kondisi lingkungan kerja yang baik dapat menciptakan kenyamanan bagi pegawai. Adanya SOP pada setiap unit atau bidang organisasi serta pengendalian dan pengorganisasian terhadap pelaksanaan tugas masing-masing bidang organisasi berdampak pada efektivitas penerapan *change management* dalam pelaksanaan pengendalian internal, serta pada akuntabilitas kinerja.

Hipotesis keempat menyatakan *change management* memperkuat pengaruh transparansi terhadap akuntabilitas kinerja. Namun, hasil pengujian menyatakan bahwa interaksi antara *change management* dan transparansi tidak berpengaruh pada akuntabilitas kinerja, sehingga hipotesis keempat ditolak. Situasi ini menunjukkan bahwa pelaksanaan *change management* tidak selalu berkontribusi pada peningkatan akuntabilitas kinerja ketika transparansi diterapkan dalam organisasi. Dengan demikian, *change management* yang dilaksanakan tidak memberikan dampak signifikan pada hubungan antara transparansi dan akuntabilitas kinerja di Kabupaten Pringsewu.

Hasil penelitian yang dilakukan tidak di dukung oleh *contingency theory*, yang menginformasikan bahwa belum ada sistem akuntansi secara universal yang cocok diterapkan oleh setiap organisasi dalam kondisi tertentu. Dalam mewujudkan tujuan organisasi, dibutuhkan faktor lain yang memiliki sifat kontingen, seperti *change management*. Pemerintah Kabupaten Pringsewu masih belum berhasil dalam menyampaikan informasi terkait perubahan strategi dan kebijakan serta transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah. Penelitian ini sejalan dengan Mastrya (2017) yang menyebutkan bahwa manajemen perubahan tidak dapat memperkuat akuntabilitas kinerja. Studi yang dilakukan oleh Wahyudi et al. (2024) menyatakan bahwa optimalisasi *change management* dalam akuntabilitas kinerja pembangunan zona integritas mewujudkan Wilayah Bebas Korupsi (WBK)/ Wilayah Birokrasi Bersih Melayani (WBBM) belum optimal, hal ini disebabkan karena belum sepenuhnya terbangun perubahan pola pikir dan budaya dalam bekerja seluruh pegawai, kurang adanya keterlibatan menyeluruh dari pegawai dan pimpinan dalam proses perubahan, kurangnya transparansi serta kurangnya peran pimpinan sebagai *role model* dalam memberikan motivasi, monitoring, dan evaluasi.

Berdasarkan hasil penelitian ini, akuntabilitas kinerja di OPD mengalami kendala terkait pelaksanaan *change management*. Hal ini tercermin dari jawaban yang diberikan kepada responden terhadap pernyataan dalam kuesioner, di mana rata-rata pegawai menjawab "jarang" untuk semua indikator. Jawaban ini menjelaskan situasi dimana pengukuran terkait kompleksitas, formalisasi, dan sentralisasi belum berhasil dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja. Hal ini menginformasikan bahwa mengubah struktur atau sistem dapat menghambat kelancaran informasi dan pengambilan keputusan. Selain itu, melibatkan bawahan dalam setiap level manajemen untuk berpartisipasi dalam pengambilan keputusan strategis dapat mendorong peningkatan motivasi dan kepuasan kerja karyawan, memperkuat komitmen serta loyalitas karyawan, dan menghasilkan solusi yang lebih optimal. Oleh karena itu, pemerintah perlu meninjau kembali penerapan transparansi dalam mengimplementasikan *change management* untuk mencapai akuntabilitas yang baik.

Hipotesis kelima menyatakan pergantian kepemimpinan memperkuat pengaruh sistem pengendalian internal pemerintah terhadap akuntabilitas kinerja. Namun, hasil pengujian yang dilakukan oleh peneliti menunjukkan hasil yang berbeda. Pergantian kepemimpinan tidak dapat memperkuat pengaruh SPIP terhadap akuntabilitas kinerja. Pimpinan publik seharusnya bertanggungjawab atas efektivitas berjalannya sistem pengendalian internal di lingkungan masing-masing organisasi. Hal ini menuntut pimpinan baru untuk lebih cermat dalam merumuskan kebijakan baru yang terkait dengan implementasi pengendalian internal, guna mencapai tujuan organisasi, termasuk akuntabilitas kinerja. Hasil penelitian ini tidak memberi dukungan argumentasi yang dinyatakan dalam *contingency theory*, yang menyebutkan bahwa perubahan dapat diterapkan pada karakteristik organisasi apa pun dan dalam berbagai kondisi lingkungan

(Romero-Silva et al., 2024). Pergantian kepemimpinan tidak dapat dianggap sebagai kunci utama untuk menghasilkan sumber daya manusia yang kompeten dan berkualitas dalam birokrasi pemerintah daerah. Oleh karena itu, pergantian kepemimpinan tidak memberikan penyegaran dan suasana kerja baru yang dapat meningkatkan kinerja pegawai OPD di Kabupaten Pringsewu. Hasil penelitian ini sejalan Manullang & Abdullah (2019) yang menyatakan bahwa semakin tinggi akuntabilitas kinerja, semakin rendah tingkat pergantian kepala OPD. Sebaliknya, jika akuntabilitas menurun, maka tingkat pergantian kepala OPD cenderung meningkat. Pergantian kepemimpinan tidak mampu mengembangkan organisasi publik jika ia tidak mampu memotivasi bawahan, kompeten dalam keterampilan dan emosi, serta menjunjung tinggi etika profesional yang menjadi pedoman profesi pemimpin (Soeari et al., 2022). Pergantian kepemimpinan tidak secara langsung memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepuasan kinerja, sehingga seorang pemimpin hendaknya memperhatikan aspek kepemimpinan, motivasi, dan kepuasan kerja karena keduanya mempengaruhi kinerja karyawan (Rivaldo, 2021). Hal ini akan menciptakan sikap karyawan yang kredibel dalam menangani tugas dan tanggung jawab yang diberikan, menciptakan perilaku positif seperti etika, moral yang baik sehingga kinerja yang baik dapat tercapai.

Berdasarkan analisis data yang dilakukan, pergantian kepemimpinan di OPD dalam upaya meningkatkan kinerja belum dilakukan dengan tepat. Hal ini tercermin dari jawaban yang diberikan oleh responden terhadap kuesioner, di mana rata-rata pegawai menjawab "jarang" untuk semua indikator. Belum terjalannya komunikasi yang baik antara pimpinan dan bawahan juga menjadi faktor pendukung yang menghambat tercapainya akuntabilitas kinerja yang baik. Pada pelaksanaan kerja, pimpinan hendaknya mengajukan tujuan atau target yang ingin dicapai dan mengkomunikasikan kepada bawahan agar terciptanya lingkungan kerja yang kondusif, koordinasi dan mampu membangun kepercayaan karyawan terhadap pimpinan sehingga memberikan motivasi kepada bawahan untuk melakukan tugas dengan baik.

Hipotesis keenam menyatakan bahwa pergantian kepemimpinan memperkuat pengaruh transparansi terhadap akuntabilitas kinerja, dan hasil pengujian mendukung hipotesis tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan transparansi dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja akan lebih efektif ketika terjadi pergantian kepemimpinan. Dengan demikian, pergantian kepemimpinan di OPD Kabupaten Pringsewu dapat menyebabkan program-program berjalan dengan baik dan berkesinambungan, serta cenderung membuka akses informasi dan berupaya mempublikasikan setiap pekerjaan yang menjadi tanggung jawabnya. Penelitian ini didukung oleh *Contingency Theory*, yang menjelaskan bahwa kepemimpinan pemerintah didasarkan pada tiga faktor, yaitu: hubungan antara pemimpin dan bawahan, kekuatan posisi dan struktur kinerja (Bathia & Kumar, 2023). Hubungan pimpinan dan bawahan mencerminkan atmosfer kelompok, kesetiaan, kepercayaan diri dan interaksi yang terjadi di antara mereka. Struktur kinerja lebih berfokus pada optimalisasi kinerja,



sementara kekuatan posisi berkaitan dengan otoritas dan kebijakan pimpinan untuk memberikan penghargaan atau sanksi kepada bawahan. Oleh karena itu, pemimpin harus mampu melakukan komunikasi dengan baik, memahami berbagai karakter masyarakat, dan menjunjung tinggi prinsip keterbukaan atas informasi yang diberikan kepada publik. Dengan demikian, kinerja pemerintah dalam memberikan pelayanan publik dapat dipahami dengan baik oleh masyarakat. Dalam hal ini masyarakat perlu turut andil dalam mengawasi pelaksanaan kegiatan dan program-program pemerintah sesuai rencana yang sudah ditetapkan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Kartika et al. (2018) yang menyatakan pergantian kepemimpinan dianggap efektif karena adanya evaluasi kinerja secara berkala oleh masing-masing pimpinan mengenai berbagai pencapaian yang telah diraih. Pergantian kepemimpinan berpengaruh terhadap kinerja karyawan, artinya gaya kepemimpinan yang diberikan berdampak positif terhadap kemampuan staf dalam mencapai tujuan organisasi (Rojak et al., 2024). Pergantian kepemimpinan mampu mendorong inisiatif karyawan dalam memikirkan solusi inovatif dan membimbing mereka secara individual untuk mencapai standar kinerja tinggi (Prabhu & Srivastava, 2023).

Berdasarkan hasil penelitian, upaya peningkatan akuntabilitas kinerja cukup berhasil berkat adanya perubahan pimpinan, terutama dalam konteks keterbukaan informasi. Hal ini terlihat dari jawaban yang diberikan oleh responden terhadap kuesioner, di mana rata-rata pegawai menjawab "sering" untuk semua indikator. Seringnya pergantian pemimpin di OPD Kabupaten Pringsewu berkontribusi pada peningkatan akses informasi. Melakukan sosialisasi dengan bawahan mengenai kebijakan baru dan program kerja yang disusun terarah secara jelas dan berkesinambungan dalam meningkatkan kinerja. Selain itu, pergantian kepemimpinan dapat meningkatkan transparansi di dalam OPD, karena pemerintah diwajibkan untuk menyediakan informasi yang benar dan mudah diakses oleh masyarakat, mengenai informasi akuntabilitas kinerja, laporan keuangan, dan informasi lainnya yang diatur oleh perundang-undangan.

## **5. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan**

Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP) dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa implementasi SPIP yang baik mampu berkontribusi pada terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik, yang berdampak pada peningkatan akuntabilitas kinerja organisasi pemerintah. Penerapan sistem pengendalian internal pemerintah dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja akan lebih efektif jika didukung oleh *change management* dalam organisasi. Lingkungan kerja yang kondusif membuat pegawai merasa nyaman dengan pekerjaan mereka. Selain itu, penelitian ini menunjukkan bahwa pergantian kepemimpinan dapat memperkuat pengaruh

transparansi terhadap akuntabilitas kinerja. Pergantian pemimpin yang sering terjadi dapat meningkatkan ketersediaan akses informasi dan memfasilitasi program-program yang berjalan dan berkesinambungan. Hasil penelitian ini memberikan implikasi bahwa kinerja yang dilakukan pemerintah daerah dapat ditingkatkan selama pemerintah daerah melaksanakan sistem pengendalian internal yang tepat dan transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah serta memaksimalkan kemampuan manajemen birokrasi dalam menjalankan kebijakan yang transparan dan akuntabel.

Hasil penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu terdapat beberapa indikator pengukuran akuntabilitas kinerja yang masih belum berhasil dalam mengukur kinerja OPD Kabupaten Pringsewu khususnya mengenai akuntabilitas kinerja. Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan apakah berfokus pada kinerja OPD ataupun berfokus pada kualitas akuntabilitas kinerja dalam hal ini adalah LAKIP agar didapat hasil penelitian yang lebih komprehensif dalam memaksimalkan kemampuan manajemen birokrasi untuk melaksanakan kebijakan secara transparan dan akuntabel. Peneliti selanjutnya juga dapat mengelaborasi pengujian variabel lain yang relevan terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah untuk memperkaya literatur.

### **Ucapan Terimakasih**

Penulis mengucapkan terimakasih yang sebesar-besarnya kepada semua pihak yang membantu dalam pelaksanaan kegiatan penelitian ini khususnya DRTPM Kemdikbudristek, BIMA 2024 yang sudah membantu dari segi *financial* dan Seluruh Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Kabupaten Pringsewu Provinsi Lampung, yang telah memberikan kesempatan kepada kami untuk melaksanakan penelitian di instansi yang Bapak/Ibu pimpin.

### **Daftar Pustaka**

- Al Rahhaleh, N., Al-Khyal, T. A., Daghra Alahmari, A., & 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) <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0285813>.
- Alim, M. N. (2003). Pengaruh ketidakpastian stratejik dan revisi anggaran terhadap efektivitas partisipasi penyusunan anggaran: Pendekatan kontinjensi. *Jurnal Ventura*, 6(3), 317–327.
- Benawan, E. T. P., Saerang, D. P. E., & Pontoh, W. (2018). Pengaruh pengawasan, akuntabilitas dan transparansi keuangan terhadap kinerja pegawai (Studi kasus pada Dinas Perhubungan Kota Tidore Kepulauan). *Going Concern: Jurnal Riset Akuntansi*, 13(03). <https://doi.org/10.32400/gc.13.03.19995.2018>
- Bhatia, M. S., & Kumar, S. (2023). An empirical analysis of critical factors of Industry 4.0: a contingency theory perspective. *International Journal of Technology Management*, 91(1–2), 82–106. <https://doi.org/10.1504/IJTM.2023.127865>

- Buell, R. W., Porter, E., & Norton, M. I. (2021). Surfacing the submerged state: Operational transparency increases trust in and engagement with the government. *Manufacturing & Service Operations Management*, 23(4), 781–802. <https://doi.org/10.1287/msom.2020.0877>
- Dewi, K. F., WidanaPutra, A., & Astika, I. B. P. (2017). Pengaruh budaya organisasi, pengendalian internal dan kejelasan sasaran anggaran pada akuntabilitas kinerja SKPD Kabupaten Gianyar dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi. *Jurnal Buletin Studi Ekonomi*, 22(1), 21–33.
- Dumanauw, I. P., Taroreh, R. N., & Uhing, Y. (2018). Pengaruh manajemen perubahan, lingkungan kerja dan budaya organisasi terhadap kinerja pegawai pada dinas tenaga kerja Kabupaten Minahasa Utara. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 6(4).
- GamageLow, C. T., & Keving, L. T. (2018). Impact of internal control components and effectiveness of internal control system with the moderating effect of corporate governance of Peoples' Bank in Sri Lanka. *International Journal of Accounting and Taxation*, 6(2), 64–71. <https://doi.org/10.15640/ijat.v6n2a7>
- Garvin, D. A., & Roberto, M. A. (2005). Change through persuasion. *Harvard Business Review*, 83(2), 104–112.
- Ghozali, I. (2008). *Structural equation modeling: Metode alternatif dengan partial least square (pls)*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., & Holmen, S. (2010). *Accounting*. John Wiley & Sons, Inc.
- Indriani, R., & Siswantoro, D. (2023). Evaluasi penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) pada Satuan Kerja X. *Owner: Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 7(4), 3006–3017. <https://doi.org/10.33395/owner.v7i4.1656>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2019). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. In *Corporate Governance* (pp. 77–132). Gower.
- Kartika, R., Handoko, V. R., & Hardjosoewito, S. (2018). Efektivitas pergantian kepemimpinan dalam rangka peningkatan pelayanan publik pada Badan Pendapatan Daerah Provinsi Jawa Timur. *DIA: Jurnal Administrasi Publik*, 16(2), 29–39. <https://doi.org/10.30996/dia.v16i2.1921>
- Lokman, N., Othman, S., & Kamal, N. A. M. (2023). Governance, accountability and transparency level of non-profit organization: a study of Malaysian foundations. *International Journal of Business and Technology Management*, 5(1), 304–318.
- Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7(1), 99–127.
- Manullang, S. B., & Abdullah, S. (2019). Pengaruh pengendalian internal, kejelasan sasaran anggaran, dan pergantian kepala SKPD terhadap akuntabilitas kinerja.

*Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi, 4(1), 62–73.*

- Mastrya, W. (2017). Peranan pemerintah daerah dalam manajemen perubahan. *Jurnal Demokrasi Dan Otonomi Daerah, 15(2)*, 131–138.
- Melasari, R., Rosalina, R., & Silvionita, P. (2022). Pengaruh Pengendalian Internal, Akuntabilitas Dan Transparansi Terhadap Kinerja Pemerintah Pada Opd Kabupaten Indragiri Hilir. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan, 11(2)*, 106–118. <https://doi.org/10.32520/jak.v11i2.2263>
- Menda, J. F., Tewal, B., & Sendow, G. (2018). Pengaruh manajemen perubahan dan budaya organisasi terhadap kinerja pegawai negeri sipil (Studi pada RSUD Bitung). *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi, 6(4)*.
- Muhtar, M., Putro, D. A., & Sutaryo, S. (2017). Penentu transparansi pemerintah daerah: sebuah studi pada pemerintah daerah di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia, 21(2)*, 141. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol21.iss2.art6>
- Mumtaz, S. N., Qureshi, A. A., Jabbar, Z. A., Malokani, D. K. A. K., Daraz, M. A., & Zaidi, A. R. (2024). Does change management matter for job satisfaction? Mediating role of top management support. *Remittances Review, 9(1)*, 785–799.
- Natalia, P. L., Kalangi, L., & Warongan, J. D. L. (2019). Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, transparansi dan pengendalian akuntansi dan pengendalian akuntansi terhadap kinerja manajerial pada pemerintah Provinsi Sulawesi Utara. *Going Concern: Jurnal Riset Akuntansi, 14(1)*. <https://doi.org/10.32400/gc.14.1.22312.2019>
- Ningtyas, H. I. R., & Roekhudin, W. A. (2019). The effect of government internal control system and government accounting system on performance accountability with the financial quality statements as intervening variables. *International Journal of Business, Economics and Law, 18(5)*, 1552–2289.
- Novatiani, A., Rusmawan Kusumah, R. W., & Vabiani, D. P. (2019). Pengaruh transparansi dan akuntabilitas terhadap kinerja instansi pemerintah. *Jurnal Ilmu Manajemen Dan Bisnis, 10(01)*. <https://doi.org/10.17509/jimb.v10i1.15983>
- Operator PPID Lampung. (2023). <https://ppid.lampungprov.go.id/detail post/Sekretaris-Daerah-Provinsi-Lampung-Buka-Rapat-Evaluasi-Sistem-Akuntabilitas-Kinerja-Instansi-Pemerintah-SAKIP-Provinsi-Lampung-Tahun-2023>. Diakses tanggal 15 Februari 2024.
- Orieno, O. H., Udeh, C. A., Oriekhoe, O. I., Odonkor, B., & Ndubuisi, N. L. (2024). Innovative management strategies in contemporary organizations: a review: analyzing the evolution and impact of modern management practices, with an emphasis on leadership, organizational culture, and change management. *International Journal of Management & Entrepreneurship Research, 6(1)*, 167–190. <https://doi.org/10.51594/ijmer.v6i1.727>
- Pringsewukab.go.id. (2022). Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). [https://pringsewukab.go.id/pocontent/uploads/27.\\_lakip\\_20](https://pringsewukab.go.id/pocontent/uploads/27._lakip_20)

22\_compressed.pdf. Diakses tanggal 15 Februari 2024

- Phillips, J., & Klein, J. D. (2023). Change management: from theory to practice. *TechTrends*, 67(1), 189–197. <https://doi.org/10.1007/s11528-022-00775-0>
- Prabhawanti, R. D. L., & Prasojo, E. (2021). Analisis pengaruh manajemen perubahan dan kompetensi terhadap kinerja ASN pada Biro Hukum Kementerian Pertanian. *Transparansi: Jurnal Ilmiah Ilmu Administrasi*, 4(1), 111–124. <https://doi.org/10.31334/transparansi.v4i1.1615>
- Prabhu, H. M., & Srivastava, A. K. (2023). CEO transformational leadership, supply chain agility, and firm performance: A TISM modeling among SMEs. *Global Journal of Flexible Systems Management*, 24(1), 51–65. <https://doi.org/10.1007/s40171-022-00323-y>
- Rafindadi, A. A., & Olanrewaju, Z. A. (2019). The impact of internal control system on the financial accountability of non-governmental organizations in Nigeria: Evidence from the structural equation modeling. *International Review of Management and Marketing*, 9(3), 49. <https://doi.org/10.32479/irmm.7909>
- Republik Indonesia. (2007). Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No PER/09/M.PAN/5/2007 tentang Pedoman Umum Penetapan Indikator Kinerja Utama di Lingkungan Instansi Pemerintah. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. (2008). Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. (2010). Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Rivaldo, Y. (2021). Leadership and motivation to performance through job satisfaction of hotel employees at D'Merlion Batam. *The Winners*, 22(1), 25–30. <https://doi.org/10.21512/tw.v22i1.7039>
- Rojak, J. A., Sanaji, S., Witjaksono, A. D., & Kistyanto, A. (2024). The influence of transformational leadership and organizational culture on employee performance. *Edukasia: Jurnal Pendidikan dan Pembelajaran*, 5(1), 977–990. <https://doi.org/10.62775/edukasia.v5i1.926>
- Romero-Silva, R., Santos, J., & Hurtado-Hernández, M. (2024). A conceptual framework of the applicability of production scheduling from a contingency theory approach: addressing the theory-practice gap. *Production Planning & Control*, 35(3), 262–282. <https://doi.org/10.1080/09537287.2022.2076627>
- Sari, F. M., Kristy, H. N., & Kustiwi, I. A. (2024). Analisis pengaruh pendapat audit, perubahan kepemimpinan, krisis keuangan terhadap pergantian auditor pada perusahaan F&B. *Jurnal Riset Akuntansi*, 2(1), 225–235. <https://doi.org/10.54066/jura-itb.v2i1.1359>
- Sekaran, U. (2006). *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat, 159.



- Soeari, E. K., Ilhami, R., & Achmad, W. (2023). The role of leadership in the development of public organizations. *Journal of Governance*, 7(4), 877–884. <https://doi.org/10.31506/jog.v7i4.17903>
- Sun, S., & Andrews, R. (2020). The determinants of fiscal transparency in Chinese city-level governments. *Local Government Studies*, 46(1), 44–67. <https://doi.org/10.1080/03003930.2019.1608828>
- Syahrir, M., Hasbuddin, H., & Hadisantoso, E. (2019). Pengaruh budaya organisasi, sistem pengendalian intern, dan sistem keuangan daerah akuntansi terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kabupaten Bombana. *Jurnal Progres Ekonomi Pembangunan*, 4(2), 20–37. <https://doi.org/10.33772/jpep.v4i2.11009>
- Umasugi, R., Kiyai, B., & Palar, N. (2017). Pengaruh reformasi struktur birokrasi terhadap kinerja organisasi pada Sekretariat Daerah Kota Manado. *Jurnal Administrasi Publik*, 3(046).
- Wahyudi, A. D., Enas, E., & Saryono, O. (2024). Optimalisasi manajemen perubahan dalam mewujudkan pembangunan zona integritas menuju WBK/WBBM: Studi pada Lapas Kelas IIB Ciamis. *Digital Bisnis: Jurnal Publikasi Ilmu Manajemen dan E-Commerce*, 3(2), 234–242. <https://doi.org/10.30640/digital.v3i2.2596>