

**PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM  
PENGUKURAN ANGGARAN TERHADAP AKUNTABILITAS  
KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI  
IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA**

**(Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintahan  
Kabupaten Aceh Tenggara)**

**TESIS**

*Diajukan Untuk Memenuhi Persyaratan  
Guna Mendapat Gelar Magister Akuntansi (M.Ak)  
Pada Program Pascasarjana Universitas  
Muhammadiyah Sumatera Utara*



**UMSU**

Unggul | Cerdas | Terpercaya

**Oleh :**

**Nama : AURANI RAODAH**  
**NPM : 2320050034**  
**Program Studi : AKUNTANSI**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
SEKOLAH PASCASARJANA  
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA  
MEDAN  
2026**

**PENGESAHAN TESIS**

**Nama** : Aurani Raodah  
**Nomor Pokok Mahasiswa** : 2320050034  
**Prodi/Konsentrasi** : Magister Akuntansi / Akuntansi Manajemen  
**Judul Tesis** : **PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGUKURAN ANGGARAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA (STUDI PADA ORGANISASI PERANGKAT DAERAH PEMERINTAHAN KABUPATEN ACEH TENGGARA)**

**Pengesahan Tesis**

**Medan, 06 Februari 2026**

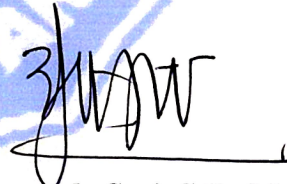
**Komisi Pembimbing**

**Pembimbing I**



**Assoc. Prof. Dr. Zulfah Hanum, S.E., M.Si**

**Pembimbing II**



**Dr. Eka Nurmala Sari, S.E., M.Si., Ak., CA**

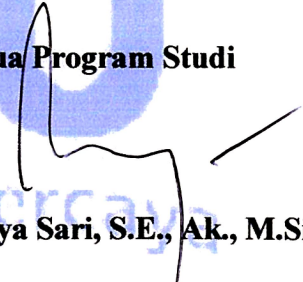
**Diketahui**

**Direktur**



**Prof. Dr. Triono Eddy, S.H., M.Hum**

**Ketua Program Studi**



**Prof. Dr. Maya Sari, S.E., Ak., M.Si., CA**

**PENGESAHAN**

**PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGUKURAN ANGGARAN  
TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI  
IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA (STUDI PADA ORGANISASI  
PERANGKAT DAERAH PEMERINTAHAN KABUPATEN ACEH TENGGARA)**

**Aurani Raodah**

**NPM :2320050034**

**Program Studi : Magister Akuntansi**

**Tesis ini telah Dipertahankan di Hadapan Penguji yang Dibentuk oleh Program Pascasarjana  
Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, Dinyatakan Lulus dalam Ujian Tesis pada Hari  
Jumat, 06 Februari 2026**

**Komisi Penguji**

**1. Prof. Dr. Maya Sari, S.E., Ak., M.Si., CA**

**1.....**

**2. Assoc. Prof. Dr. Syafrida Hani, S.E., M.Si**

**2.....**

**3. Dr. Hj. Dahrani, S.E, M.Si.**

**3.....**

**UMSU**

**Unggul | Cerdas | Terpercaya**

## PERNYATAAN

### **PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGUKURAN ANGGARAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA (STUDI PADA ORGANISASI PERANGKAT DAERAH PEMERINTAHAN KABUPATEN ACEH TENGGARA)**

Dengan ini penulis menyatakan bahwa:

1. Tesis ini disusun sebagai syarat untuk memperoleh gelar Magister pada Program Magister Manajemen Program Pasca sarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara benar merupakan hasil karya peneliti sendiri.
2. Tesis ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik (sarjana, magister, dan/atau doktor) baik di Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara maupun di perguruan tinggi lain.
3. Tesis ini adalah murni gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Komisi Pembimbing dan masukan Tim Penguji.
4. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
5. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya. Apabila dikemudian hari ternyata ditemukan seluruh atau sebagian tesis ini bukan hasil karya penulis sendiri atau adanya plagiat dalam bagian - bagian tertentu, penulis bersedia menerima sanksi pencabutan gelar akademik yang penulis sandang dan sanksi-sanksi lainnya sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.

Medan, 20 April 2026  
Penulis,



**(Aurani Raodah)**

2320050034

## **ABSTRAK**

### **PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGUKURAN ANGGARAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA**

**Aurani Raodah**  
**Program Studi Magister Akuntansi**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Aceh Tenggara. Jenis penelitian ini adalah kuantitatif dengan metode analisis data *Partial Least Square* (PLS) menggunakan perangkat lunak SmartPLS 4.0. Jumlah kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 99 responden yang merupakan pegawai yang terlibat dalam pengelolaan anggaran pada 33 OPD di Kabupaten Aceh Tenggara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Perencanaan Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, tetapi berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja. Sistem Pengukuran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, tetapi berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terbukti berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Selain itu, Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja memediasi pengaruh Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

**Kata Kunci: Perencanaan Anggaran, Sistem Pengukuran Anggaran, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

## **ABSTRACT**

### **THE INFLUENCE OF BUDGET PLANNING AND BUDGET MEASUREMENT SYSTEMS ON GOVERNMENT AGENCY PERFORMANCE ACCOUNTABILITY THROUGH THE IMPLEMENTATION OF PERFORMANCE BASED BUDGETING**

**Aurani Raodah**  
*Master's Program in Accounting*

*This study aims to analyze the influence of budget planning and budget measurement systems on the performance accountability of government agencies through the implementation of performance-based budgeting within the Regional Apparatus Organizations (OPD) of Aceh Tenggara Regency. This research employs a quantitative approach using Partial Least Squares (PLS) analysis with SmartPLS 4.0 software. A total of 99 questionnaires were distributed to respondents consisting of personnel involved in budget management across 33 OPDs in Aceh Tenggara Regency. The results indicate that budget planning has no direct effect on government performance accountability, but it has a significant effect on the implementation of performance-based budgeting. Similarly, the budget measurement system does not directly affect government performance accountability, but it significantly influences the implementation of performance-based budgeting. Furthermore, the implementation of performance-based budgeting has a significant effect on government performance accountability. In addition, the implementation of performance-based budgeting mediates the relationship between budget planning and government performance accountability, as well as between the budget measurement system and government performance accountability.*

**Keywords: Budget Planning, Budget Measurement System, Government Agency Performance Accountability, Performance Based Budgeting Implementation**

## KATA PENGANTAR



**Assalamualaikum Wr.Wb**

Alhamdulillah rabbil'alamin puji dan syukur penulis ucapkan kepada Allah SWT yang telah memberikan kesehatan dan rahmatnya yang berlimpah sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini. Selanjutnya tidak lupa pula peneliti mengucapkan sholawat dan salam kepada junjungan kita Nabi Muhammad SAW yang telah membawa risalahnya kepada seluruh umat manusia dan menjadi suri tauladan bagi kita semua. Penelitian ini merupakan kewajiban bagi peneliti guna melengkapi tugas-tugas serta memenuhi salah satu syarat untuk menyelesaikan Pendidikan Program Magister (S2) Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara (UMSU). Adapun judul penelitian yaitu: **“PENGARUH PERENCANAAN ANGGARAN DAN SISTEM PENGUKURAN ANGGARAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH MELALUI IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara)”**.

Penghargaan dan terimakasih yang setulus-tulusnya kepada Ayahanda dan Ibunda tercinta yang saya sayangi yang telah mecurahkan segenap cinta dan kasih sayang serta perhatian yang luar biasa. Semoga Allah SWT selalu melimpahkan Rahmat, Kesehatan, Karunia dan Keberkahan di dunia dan di akhirat atas budi baik yang telah diberikan kepada penulis.

Penulis menyadari bahwa penyusunan tesis ini tidak akan terwujud tanpa adanya bantuan dan dorongan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, pada kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terimakasih yang sebesar-besarnya, kepada:

1. Bapak **Prof. Dr. Agussani M,AP** selaku Rektor Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
2. Bapak **Dr. Muhammad Arifin, SH., M.Hum** Wakil Rektor I Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
3. Bapak **Assoc. Prof. Dr. Akrim, S.H., M.Pd** Wakil Rektor II Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
4. Bapak **Assoc. Prof. Dr. Rudianto, S.Sos., M.Si.**, Wakil Rektor III Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara
5. Bapak **Prof. Dr. Triono Eddy, S.H., M.Hum** selaku Direktur Pasca Sarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
6. Ibu **Prof. Dr. Maya Sari, S.E., M.Si., Ak., CA.**, selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
7. Ibu **Dr. Eka Nurmala Sari, S.E., M.Si., Ak., CA** selaku Sekretaris Program Studi Magister Akuntansi Pasca Sarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara dan Dosen Pembimbing II saya yang telah memberikan banyak ilmu, bimbingan, masukan dan pengarahan kepada saya dalam penyusunan tesis ini.

8. Ibu **Assoc. Prof. Dr. Zulia Hanum, S.E., M.Si** selaku Dosen Pembimbing I saya yang telah memberikan banyak ilmu, bimbingan, masukan dan pengarahan kepada saya dalam penyusunan tesis ini.
9. Seluruh Staf Pengajar dan Staf Administrasi di Pascasarjana Program Studi Magister Akuntansi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
10. Kepada keluarga besar Badan Pengelolaan Keuangan Daerah (BPKD) Kabupaten Aceh Tenggara atas dukungan, pengalaman, dan pembelajaran berharga yang sangat membantu peneliti dalam menyelesaikan tesis ini.
11. Kepada sahabat saya di Magister Akuntansi yang telah turut membantu peneliti dalam penyusunan tesis ini.
12. Kepada kedua adik saya, **Nazwa Sabila** dan **M. Al Piqri** atas doa, dukungan, dan semangat yang tiada henti.
13. Kepada **Muhammad Akif Qanra** yang selalu memberikan dukungan selama proses penyusunan tesis ini.

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kata kesempurnaan dan masih terdapat kekurangan serta kesalahan dari materi ataupun cara penyajiannya. Oleh karena itu, Penulis mengharapkan saran dan kritik dari semua pihak demi kesempurnaan tesis ini. Semoga tesis ini dapat bermanfaat dan berguna bagi para pembaca.

*Wassalamualaikum Wr.Wb*

**Medan, Januari 2026**

  
**AURANI RAODAH**  
**2320050034**

## DAFTAR ISI

<b>ABSTRAK</b> .....	<b>i</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ii</b>
<b>KATA PENGANTAR</b> .....	<b>iii</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>vi</b>
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	<b>x</b>
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	<b>xi</b>
<b>BAB I PENDAHULUAN</b> .....	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Identifikasi Masalah .....	9
1.3 Rumusan Masalah .....	10
1.4 Tujuan Penelitian.....	10
1.5 Manfaat Penelitian.....	11
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b> .....	<b>13</b>
2.1 Landasan Teori .....	13
2.1.1 Teori Keagenan ( <i>Teory Agency</i> ) .....	13
2.1.2 Akuntabilitas Kinerja.....	14
2.1.2.1 Definisi Akuntabilitas Kinerja .....	14
2.1.2.2 Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja .....	16
2.1.2.3 Indikator Akuntabilitas Kinerja .....	18
2.1.3 Perencanaan Anggaran .....	21
2.1.3.1 Definisi Perencanaan Anggaran .....	21
2.1.3.2 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perencanaan Anggaran .....	23
2.1.3.3 Indikator Perencanaan Anggaran .....	24
2.1.4 Sistem Pengukuran Anggaran.....	25
2.1.4.1 Definisi Sistem Pengukuran Anggaran .....	25
2.1.4.2 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sistem Pengukuran Anggaran .....	26
2.1.4.3 Indikator Sistem Pengukuran Anggaran .....	28
2.1.5 Implementasi Anggaran berbasis kinerja.....	29

2.1.5.1	Definisi Implementasi Anggaran berbasis kinerja .....	29
2.1.5.2	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Implementasi Anggaran berbasis kinerja .....	30
2.1.5.3	Indikator Implementasi Anggaran berbasis kinerja.....	32
2.2	Penelitian Terdahulu.....	35
2.3	Kerangka Konseptual .....	38
2.3.1	Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .....	38
2.3.2	Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .....	39
2.3.3	Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja .....	41
2.3.4	Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja .....	42
2.3.5	Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	43
2.3.6	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	44
2.3.7	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	45
2.4	Hipotesis .....	47
<b>BAB III</b>	<b>METODE PENELITIAN .....</b>	<b>49</b>
3.1	Jenis Penelitian .....	49
3.2	Definisi Operasional Variabel .....	49
3.3	Tempat dan Waktu Penelitian .....	51
3.4	Populasi dan Sampel .....	52
3.5	Teknik Pengumpulan Data .....	55
3.6	Pengujian Instrumen.....	55
3.6.1	Uji Validitas .....	56

3.6.2 Uji Reliabilitas .....	60
3.7 Teknik Analisis Data .....	61
3.7.1 Uji Statistik Deskriptif.....	62
3.7.2 Structural Equation Modeling (SEM).....	62
3.7.2.1 Evaluasi Outer Model (Measurment Model) .....	64
3.7.2.2 Evaluasi Inner Model (Structural Model) .....	65
<b>BAB IV HASIL PENELITIAN &amp; PEMBAHASAN .....</b>	<b>67</b>
4.1 Hasil Penelitian .....	67
4.1.1 Deskripsi Data Penelitian .....	67
4.1.2 Karakteristik Responden.....	68
4.1.3 Hasil Analisis Deskriptif Variabel Penelitian .....	71
4.1.3.1 Perencanaan Anggaran .....	72
4.1.3.2 Sistem Pengukuran Anggaran .....	76
4.1.3.3 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	83
4.1.3.4 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.....	87
4.1.4 Hasil Analisis SEM.....	93
4.1.4.1 Analisis Model Pengukuran ( <i>Outer Model</i> ) .....	94
4.1.4.2 Analisis Model Struktural ( <i>Inner Model</i> ) .....	104
4.2 Pembahasan.....	115
4.2.1 Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .....	115
4.2.2 Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .....	119
4.2.3 Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja .....	122
4.2.4 Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja .....	124
4.2.5 Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	127

4.2.6	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.....	130
4.2.7	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja .....	133
<b>BAB V PENUTUP.....</b>		<b>136</b>
5.1	Kesimpulan .....	136
5.2	Saran.....	138
<b>DAFTAR PUSTAKA.....</b>		<b>140</b>

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Konseptual .....	47
Gambar 3.1 Model Struktural PLS Penelitian .....	59
Gambar 4.1 Grafik Umur .....	65
Gambar 4.2 Grafik Jenis Kelamin.....	66
Gambar 4.3 Grafik Pendidikan Terakhir.....	66
Gambar 4.4 Jurusan Pendidikan Pendidikan.....	67
Gambar 4.5 Diagram Deskriptif Perencanaan Anggaran.....	75
Gambar 4.6 Diagram Deskriptif Sistem Pengukuran Anggaran.....	82
Gambar 4.7 Diagram Deskriptif Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .....	86
Gambar 4.8 Diagram Deskriptif Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja .....	92
Gambar 4.9 Outer Model .....	95

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Predikat Akuntabilitas Kabupaten Aceh Tenggara 5 Tahun Terakhir .....	2
Tabel 1.2 Persentase Anggaran Kabupaten Aceh Tenggara 5 Tahun Terakhir .....	4
Tabel 2.1 Rentang Nilai Tingkat Akuntabilitas Instansi Pemerintah.....	19
Tabel 2.2 Penelitian Terdahulu .....	35
Tabel 3.1 Definisi Operasional Variabel.....	50
Tabel 3.2 Waktu Penelitian .....	52
Tabel 3.3 Daftar Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Daerah Kabupaten Aceh Tenggara .....	53
Tabel 3.4 Skala Pengukuran.....	56
Tabel 3.5 Uji Validitas Variabel Perencanaan Anggaran .....	57
Tabel 3.6 Uji Validitas Variabel Sistem Pengukuran Anggaran.....	58
Tabel 3.7 Uji Validitas Variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .....	58
Tabel 3.8 Uji Validitas Variabel Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja .....	59
Tabel 3.9 Uji Reabilitas .....	60
Tabel 4.1 Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner.....	68
Tabel 4.2 Karakteristik Responden .....	68
Tabel 4.3 Skala Interval Skor.....	72
Tabel 4.4 Persentase Responden pada Perencanaan Anggaran .....	72
Tabel 4.5 Persentase Responden pada Sistem Pengukuran Anggaran.....	76
Tabel 4.6 Persentase Responden pada Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah .....	83
Tabel 4.7 Persentase Responden pada Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	87
Tabel 4.8 Nilai Loading Factor .....	96
Tabel 4.9 Nilai AVE .....	98
Tabel 4.10 Nilai Crossloading .....	100
Tabel 4.11 Uji Reabilitas .....	102
Tabel 4.12 Koefisien Determinasi .....	104
Tabel 4.13 Uji Signifikansi Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung .....	106
Tabel 4.14 Tabel Perbandingan .....	110

Tabel 4.15 Rangkuman Hasil Uji Hipotesis .....	112
Tabel 4.16 Nilai <i>F-Square</i> .....	114

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*good governance*) merupakan tujuan strategis yang ingin dicapai dalam reformasi birokrasi di Indonesia. Salah satu pilar utama dalam mewujudkan *good governance* adalah akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, yang mencerminkan sejauh mana pemerintah mampu menjalankan tanggung jawabnya secara efisien, efektif, dan transparan kepada masyarakat sebagai pemangku kepentingan. Dalam konteks ini, akuntabilitas bukan hanya menjadi tuntutan normatif, tetapi juga menjadi kebutuhan untuk menjamin bahwa pelayanan publik yang diberikan memenuhi standar kualitas yang dapat dipertanggungjawabkan.

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) di bangun dalam rangka upaya mewujudkan *good governance* dan sekaligus *result oriented government*. Terselenggaranya pemerintahan yang baik (*good governance*) merupakan kehendak kita bersama. Akuntabilitas kinerja telah menjadi salah satu item yang tercantum didalam dasar hukum atau organisasi, karenanya, organisasi diwajibkan secara hukum untuk memenuhi akuntabilitas organisasinya dengan kinerja yang di perolehnya. Kinerja organisasi dapat diraih dengan mengefektifkan dan mengefesiensikan hasil dari proses organisasi. Yakni perencanaan, penganggaran, realisasi anggaran, pengendalian dan jasa, pelaporan keuangan, audit, serta pertanggungjawaban publik (Koyongian, 2024).

Di dalam (Perpres No 29, 2014) Tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, dijelaskan yang dimaksud dengan akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan program dan kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan sasaran/target kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik.

Guna mengetahui sejauh mana pengimplementasian SAKIP pada setiap instansi pemerintah, serta untuk mendorong upaya peningkatan kinerja instansi pemerintah, maka perlu dilakukan suatu evaluasi atas implementasi SAKIP. Evaluasi ini diharapkan dapat mendorong instansi pemerintah baik di pusat maupun daerah untuk secara konsisten meningkatkan implementasi SAKIP dan mewujudkan capaian kinerja instansinya sesuai yang diamanatkan dalam perencanaan kinerja. Evaluasi atas implementasi SAKIP merupakan aktivitas analisis yang sistematis, pemberian nilai, atribut, apresiasi, dan pengenalan permasalahan, serta pemberian solusi atas masalah yang ditemukan untuk tujuan peningkatan akuntabilitas dan kinerja instansi/unit kerja pemerintah (MENPAN RB RI Nomor 88 Tahun, 2021).

**Tabel 1.1 Predikat Akuntabilitas Kabupaten Aceh Tenggara 5 Tahun Terakhir**

No.	Tahun	Predikat	Nilai Absolut Interpretasi
1	2020	C	43,17
2	2021	C	43,40
3	2022	C	45,28

No.	Tahun	Predikat	Nilai Absolut Interpretasi
4	2023	C	46,69
5	2024	CC	55,09

Sumber: Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara

Dalam praktiknya, masih banyak instansi pemerintah daerah yang menghadapi kendala dalam meningkatkan kualitas akuntabilitas kinerjanya. Salah satu contohnya adalah Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara. Berdasarkan hasil evaluasi dari Kementerian PANRB dalam lima tahun terakhir, Kabupaten Aceh Tenggara memperoleh nilai dan predikat akuntabilitas kinerja yang relatif rendah. Sejak tahun 2020 hingga 2023, Kabupaten Aceh Tenggara secara konsisten mendapatkan predikat "C" dengan nilai absolut di bawah 50, dan pada tahun 2024 mengalami peningkatan tipis menjadi predikat "CC" dengan nilai 55,09. Hal ini menunjukkan bahwa akuntabilitas kinerja pemerintah daerah masih perlu ditingkatkan secara signifikan.

Rendahnya predikat ini mencerminkan adanya kelemahan dalam proses perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi program kerja, serta kurang optimalnya penggunaan anggaran berbasis kinerja. Predikat ini juga mengindikasikan bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya menerapkan prinsip-prinsip efisiensi, efektivitas, dan akuntabilitas dalam pengelolaan anggaran serta manajemen kinerjanya.

**Tabel 1.2 Persentase Anggaran Kabupaten Aceh Tenggara  
5 Tahun Terakhir**

No.	Tahun	Anggaran	Realisasi	Persentase
1	2020	1.388.237.394.610	1.326.679.156.593	95,57%
2	2021	1.377.735.470.768	1.274.693.637.683	92,52%
3	2022	1.330.467.821.033	1.226.133.687.882	92,16%
4	2023	1.310.196.771.783	1.250.385.383.883	95,43%
5	2024	1.392.444.470.762	1.286.141.932.684	92,37%

Sumber: Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara

Berdasarkan Tabel 1.2 dapat dilihat bahwa persentase realisasi anggaran Kabupaten Aceh Tenggara dalam lima tahun terakhir berada pada kisaran 92,16% hingga 95,57%. Pada tahun 2020, persentase realisasi anggaran mencapai angka tertinggi yaitu 95,57%, yang menunjukkan bahwa hampir seluruh anggaran yang telah direncanakan dapat direalisasikan dengan baik. Namun, pada tahun 2021 dan 2022, persentase realisasi mengalami penurunan masing-masing menjadi 92,52% dan 92,16%. Penurunan ini menunjukkan adanya selisih yang semakin besar antara anggaran yang direncanakan dengan realisasi, yang dapat disebabkan oleh kurang optimalnya penyusunan rencana anggaran, sistem pengukuran atau kendala teknis dalam implementasi anggaran. Selanjutnya, pada tahun 2023, persentase realisasi kembali meningkat menjadi 95,43%, mendekati capaian pada tahun 2020. Hal ini menandakan adanya perbaikan dalam perencanaan, sistem pengukuran dan implementasi anggaran. Namun demikian, pada tahun 2024, persentase realisasi kembali mengalami sedikit penurunan menjadi 92,37%. Meskipun demikian, angka ini masih tergolong tinggi dan menunjukkan bahwa sebagian besar anggaran dapat direalisasikan sesuai rencana.

Salah satu aspek penting yang mempengaruhi akuntabilitas adalah kualitas perencanaan anggaran. Perencanaan anggaran yang baik mencerminkan proses yang sistematis dalam menentukan kebutuhan dan alokasi sumber daya secara tepat sasaran. Ketika perencanaan dilakukan dengan baik, maka peluang untuk mencapai tujuan kinerja secara efisien dan efektif akan lebih besar. Sebaliknya, perencanaan yang lemah berpotensi menyebabkan pemborosan, ketidaktepatan sasaran dan kegagalan dalam pelaksanaan program.

Dalam praktiknya, persentase realisasi anggaran yang stabil di atas 90% menandakan bahwa perencanaan anggaran di Kabupaten Aceh Tenggara sudah cukup baik, dengan alokasi yang realistis sesuai kebutuhan program kerja OPD. Namun, fluktuasi dari tahun ke tahun menunjukkan perlunya evaluasi lebih mendalam terhadap proses penetapan tujuan, penyusunan program, serta partisipasi stakeholder dalam perencanaan, agar tingkat realisasi dapat terus ditingkatkan.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Oktavima Wisdaningrum, 2022), (Sjarlis & Ririn Oktaviani, 2022), (Agustin, 2019) dan (Illayuniga, 2019) menunjukkan bahwa perencanaan anggaran dan implementasi anggaran berbasis kinerja memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Namun, hasil yang berbeda ditemukan dalam penelitian oleh (Friska, 2014) dan (Sembiring, 2014), yang menyatakan bahwa perencanaan anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

Selain perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja juga memainkan peran penting. Sistem pengukuran yang andal dan valid memungkinkan instansi pemerintah untuk melakukan monitoring dan evaluasi terhadap capaian kinerja

secara objektif dan transparan. Sistem ini menyediakan informasi penting bagi pimpinan instansi untuk mengambil keputusan strategis, serta menjadi dasar dalam menyusun laporan kinerja yang akuntabel.

Persentase realisasi juga menunjukkan efektivitas sistem pengukuran anggaran yang diterapkan. Jika sistem pengukuran dilaksanakan dengan optimal, maka penyusunan dan pelaksanaan anggaran dapat terkontrol dan termonitor dengan baik. Penurunan persentase pada tahun 2021, 2022 dan 2024 mengindikasikan perlunya penguatan mekanisme evaluasi, pelaporan dan tindak lanjut hasil pengukuran, sehingga deviasi antara rencana dan realisasi dapat diminimalisir.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Sjarlis & Ririn Oktaviani, 2022), dan (Agustin, 2019) menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Namun, hasil yang berbeda ditemukan dalam penelitian oleh (Oktavima Wisdaningrum, 2022) yang menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

Perbedaan hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa hubungan antara perencanaan anggaran, sistem pengukuran kinerja, dan akuntabilitas kinerja belum bersifat konklusif. Oleh karena itu, diperlukan kajian yang lebih mendalam, khususnya dengan mempertimbangkan peran implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel mediasi. Dalam konteks Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara, penelitian ini menjadi sangat relevan untuk mengidentifikasi faktor-

faktor yang mempengaruhi rendahnya nilai SAKIP serta memberikan rekomendasi perbaikan yang berbasis pada bukti empiris.

Namun berbagai studi menunjukkan bahwa efektivitas perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja sangat tergantung pada sejauh mana anggaran tersebut diimplementasikan berdasarkan prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja. Anggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) menekankan pentingnya keterkaitan antara alokasi anggaran dengan *output* dan *outcome* yang ingin dicapai. Dengan demikian, implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi variabel penting yang menjembatani hubungan antara perencanaan dan pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas.

Implementasi anggaran berbasis kinerja menekankan pada pelaksanaan anggaran yang berorientasi hasil (*outcome*), bukan sekadar penyerapan anggaran (*output*). Dalam implementasinya, banyak kendala atau tantangan yang terjadi, khususnya dialami oleh pemerintah daerah (Lubis et al., 2024). Persentase realisasi anggaran yang tinggi di Kabupaten Aceh Tenggara menunjukkan bahwa sebagian besar kegiatan telah dilaksanakan sesuai rencana, yang menjadi indikasi awal bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berjalan baik. Namun, penurunan persentase pada tahun 2021, 2022 dan 2024 menandakan masih terdapat *gap* antara rencana dengan pelaksanaan program, yang bisa disebabkan oleh lemahnya monitoring, koordinasi, atau faktor eksternal seperti perubahan kebijakan dan kondisi darurat. Implementasi anggaran berbasis kinerja yang efektif akan mendorong kesesuaian antara *input* dengan *output* dan *outcome* yang dihasilkan,

sehingga serapan anggaran tinggi juga diikuti dengan peningkatan kualitas layanan publik dan kepuasan masyarakat.

Menurut (Sugiyono, 2019) variabel intervening atau variabel penghubung adalah variabel yang secara teoritis mempengaruhi hubungan antara variabel independen dan dependen menjadi hubungan yang tidak langsung. Penelitian ini menggunakan variabel intervening untuk mengetahui apakah variabel tersebut mampu memediasi hubungan variabel independen dengan dependen. Variabel intervening dalam penelitian ini yaitu implementasi anggaran berbasis kinerja pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara.

Dalam penelitian yang dilakukan (Renny, 2018) dengan judul Pengaruh Perencanaan Anggaran Dan Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu) mengungkapkan bahwa perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Faktor perencanaan anggaran dalam konteks hubungan tidak langsung antara perencanaan anggaran dengan akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan mediasi secara penuh. Sedangkan faktor sistem pengukuran kinerja pada konteks hubungan tidak langsung antara sistem pengukuran kinerja dengan akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan mediasi secara parsial. Dalam penelitian ini peneliti memodifikasi dari penelitian (Renny, 2018) dengan mengganti objek penelitian pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian yang berjudul **“Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara).**

## **1.2 Identifikasi Masalah**

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan di atas, maka identifikasi masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Masih rendahnya nilai dan predikat akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara selama lima tahun terakhir yang menunjukkan belum memenuhi standar nasional.
2. Perencanaan anggaran belum sepenuhnya terintegrasi dengan indikator partisipasi dalam pengembangan sistem perencanaan sehingga belum mendukung pencapaian kinerja.
3. Sistem pengukuran anggaran yang digunakan belum sepenuhnya dijalankan sesuai dengan indikator efektivitas anggaran dalam mengevaluasi dan memantau realisasi anggaran secara tepat waktu.
4. Belum optimalnya implementasi anggaran berbasis kinerja sehingga belum mencerminkan keterkaitan alokasi anggaran dengan pencapaian hasil (*outcome*).

### **1.3 Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang masalah dan identifikasi masalah diatas, maka dapat dirumuskan masalah sebagai berikut:

1. Apakah perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?
2. Apakah sistem pengukuran anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?
3. Apakah perencanaan anggaran berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja?
4. Apakah sistem pengukuran anggaran berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja?
5. Apakah implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?
6. Apakah implementasi anggaran berbasis kinerja dapat memediasi pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?
7. Apakah implementasi anggaran berbasis kinerja dapat memediasi pengaruh sistem pengukuran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah?

### **1.4 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah yang diperoleh, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji dan menganalisis:

1. Pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
2. Pengaruh sistem pengukuran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
3. Pengaruh perencanaan anggaran terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.
4. Pengaruh sistem pengukuran anggaran terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.
5. Pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
6. Implementasi anggaran berbasis kinerja dapat memediasi pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
7. Implementasi anggaran berbasis kinerja dapat memediasi pengaruh sistem pengukuran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

### **1.5 Manfaat Penelitian**

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat yang signifikan baik secara teoretis maupun praktis. Adapun manfaat yang diharapkan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Manfaat Teoretis

Penelitian ini berkontribusi pada pengembangan literatur akuntansi dengan memberikan pemahaman yang lebih dalam tentang hubungan antara pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran anggaran terhadap

akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja. Dengan menelaah pengaruh variabel-variabel tersebut, penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan teoritis yang relevan, memperkuat landasan konseptual, dan mengisi celah penelitian yang ada, sehingga menjadi referensi bagi studi-studi selanjutnya.

## 2. Manfaat Praktis

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat menjadi acuan bagi pembuat kebijakan, khususnya disektor pemerintahan, untuk memperbaiki proses akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja, diharapkan pemerintah dapat mengadopsi langkah-langkah yang lebih tepat dalam meningkatkan efektivitas dan efisiensi pengelolaan anggaran negara. Selain itu, penelitian ini juga diharapkan dapat membantu para praktisi pemerintahan dalam meningkatkan kualitas tata kelola dan komunikasi di dalam organisasi.

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Keagenan (*Teory Agency*)**

Teori ini menjelaskan hubungan keagenan, yaitu suatu kontrak penugasan dari pemilik (*principal*) kepada pekerja (*agent*) untuk melakukan beberapa pekerjaan yang sesuai kepentingan *principal* melalui pendelegasian sebagian otoritas pembuatan keputusan kepada *agent*. Hubungan antara pemerintah dan masyarakat merupakan hubungan sebuah pertanggungjawaban, dalam hal ini pemerintah sebagai *agent* harus mempertanggungjawabkan aktivitasnya kepada masyarakat yang telah memberi dana (*public fund*). Teori agensi telah dipraktikkan secara luas baik pada sektor privat maupun sektor publik. Teori agensi memiliki tujuan yang berbeda dalam proses penganggaran di sektor publik dengan sektor swasta (Illayuniga, 2019).

Pada sektor publik yaitu untuk memberikan pelayanan maksimal kepada masyarakat dan berkaitan dengan praktek pelaporan kinerjanya, pemerintah sebagai *agent* mempunyai kewajiban menyajikan informasi kinerja yang bermanfaat bagi para pengguna informasi yang bertindak sebagai *principal* dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik pada keputusan ekonomi, sosial, dan politik. Konsep akuntabilitas dapat dijelaskan menggunakan *agency theory*, dimana dalam pengertian luas akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban pihak pemegang amanah dalam hal ini pemerintah (*agent*) untuk memberikan

pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban. Berdasarkan teori keagenan tidak akan menjadi jaminan dimana pemerintah selaku agent selalu bertindak atas kepentingan masyarakat (*principal*). Apalagi dalam masalah keagenan sering muncul perbedaan informasi yang dimiliki oleh kedua pihak. Pemerintah memiliki informasi kinerja yang lebih banyak, sedangkan masyarakat cenderung memperoleh informasi kinerja secara terbatas. (Illayuniga, 2019).

## **2.1.2 Akuntabilitas Kinerja**

### **2.1.2.1 Definisi Akuntabilitas Kinerja**

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah diatur berdasarkan LAN Tahun 2008, akuntabilitas juga berarti kewajiban untuk mempertanggungjawabkan apa yang telah dilakukan atau tidak dilakukan oleh seseorang, sedangkan responsibilitas merupakan akuntabilitas yang berkaitan dengan kewajiban untuk menjelaskan kepada pihak lain yang memiliki kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban dan memberi penilaian (Illayuniga, 2019).

Akuntabilitas (*Accountability*) secara bahasa dapat diartikan sebagai Pertanggung jawaban. Akuntabilitas mengandung arti pertanggungjawaban, baik oleh orang-orang maupun badan-badan yang dipilih, atas pilihan-pilihan dan tindakan-tindakannya. Akuntabilitas diartikan sebagai kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menjelaskan kinerja

dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak/berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Oleh karena itu, pemberlakuan undang-undang otonomi daerah harus dapat meningkatkan daya inovatif dari pemerintah daerah untuk dapat memberikan laporan pertanggungjawaban mengenai pengelolaan keuangan daerah dari segi efisiensi dan efektivitas kepada DPRD maupun masyarakat luas (Agustin, 2019).

Akuntabilitas adalah kewajiban dalam memberikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum atau pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban (Januri et al., 2023). Akuntabilitas pada dasarnya adalah penyedia informasi dan pengungkapan atas aktivitas dan kinerja keuangan kepada pemangku kepentingan. Pemerintah pusat ataupun daerah harus menginformasikan kepada publik atas pemberian hak-hak publik untuk hak diberi informasi, hak untuk didengar (Marsyela & Rahmawati, 2023).

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan wujud pertanggungjawaban instansi pemerintah dalam mencapai visi, misi dan tujuan organisasi. Pertanggungjawaban bukan hanya dalam bentuk formalitasnya akan tetapi yang lebih penting adalah dari sudut substansi dan semangat untuk memberikan pelayanan yang terbaik bagi masyarakat (Ahyaruddin, 2021).

Akuntabilitas kinerja disajikan dalam wujud laporan pertanggungjawaban, yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Bentuk

akuntabilitas selain berbentuk laporan tertulis atas terlaksananya seluruh rangkaian kegiatan juga harus disertai dengan evaluasi. Evaluasi tersebut memiliki keterkaitan dengan dampak atas terlaksananya kegiatan terhadap peningkatan kesejahteraan masyarakat. Adanya akuntabilitas pada instansi pemerintahan mendorong terwujudnya *good government* seperti yang sudah dituangkan pada RPJMN (Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional). Akuntabilitas akan mempersempit celah terjadinya korupsi, sehingga peningkatan akuntabilitas publik juga sama halnya dengan peningkatan kesejahteraan masyarakat (Oktavima Wisdaningrum, 2022).

Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka mencapai sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan dalam dokumen perencanaan melalui media pertanggungjawaban secara periodik.

#### **2.1.2.2 Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja**

Menurut Herawaty (2014) pada penelitian (Kusumaningsari et al., 2020) faktor-faktor yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ada lima, yaitu:

1. Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran

tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut.

## 2. Pengendalian Akuntansi

Pengendalian atau kontrol akuntansi (accounting control) adalah prosedur dan dokumentasi yang terkait untuk mengamankan aset, melaksanakan dan mencatat transaksi keuangan dan memastikan keandalan catatan keuangan.

## 3. Sistem Pelaporan

Sistem pelaporan merupakan laporan yang menggambarkan sistem pertanggungjawaban dari bawahan (pimpinan unit anggaran) kepada atasan (kepala bagian anggaran). Sistem pelaporan yang baik diperlukan agar dapat memantau dan mengendalikan kinerja majerial dalam implementasi anggaran yang telah ditetapkan.

## 4. Pengendalian Intern

Pengendalian intern adalah rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya, memperbaiki efisiensi dan mendorong ditaatinya kebijakan manajemen.

## 5. Motivasi

Motivasi adalah proses yang menjelaskan intensitas, arah, dan ketekunan seorang individu untuk mencapai tujuannya. Faktor yang diperhitungkan untuk meningkatkan semangat dan gairah kerja pegawai

dalam organisasi apapun adalah adanya motivasi dan kemampuan kerja yang dimiliki pegawainya.

### **2.1.2.3 Indikator Akuntabilitas Kinerja**

Berdasarkan Peraturan Presiden No. 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP), tata kelola pemerintahan yang baik memiliki beberapa karakteristik utama yang bertujuan untuk memperbaiki kualitas penyelenggaraan pemerintahan. Karakteristik ini meliputi:

Secara umum istilah kinerja digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu. Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolok ukurnya (Dewiyani et al., 2020)

Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Kemenpan-RB) memiliki fungsi dalam melakukan dan mengkoordinasikan penyelenggaraan evaluasi atas implementasi SAKIP Kementerian/ Lembaga/ Pemerintah Provinsi/ Kabupaten/ Kota. Sementara itu, setiap pimpinan instansi pemerintah perlu melakukan evaluasi atas implementasi SAKIP di lingkungannya setiap tahun. Evaluasi tersebut dilaksanakan oleh Aparat Pengawas Intern

Pemerintah (APIP) sesuai dengan kebutuhan berdasarkan kewenangannya. Hasil evaluasi atas implementasi SAKIP tersebut digunakan untuk memperbaiki manajemen kinerja dan meningkatkan akuntabilitas kinerja khususnya kinerja pelayanan publik di instansi pemerintah secara berkelanjutan. Pelaksanaan evaluasi oleh APIP ini diatur lebih lanjut dalam Permenpan-RB Nomor 88 Tahun 2021 tentang Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintah. Berdasarkan peraturan MENPAN RB RI Nomor 88 Tahun 2021 tentang Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintah, dengan kategori sebagai berikut:

**Tabel 2.1 Rentang Nilai Tingkat Akuntabilitas Instansi Pemerintah**

No.	Predikat	Niai Absolut	Interprestasi
1.	AA	> 90 - 100	<b>Sangat Memuaskan</b>
			Telah terwujud Good Governance. Seluruh kinerja dikelola dengan sangat memuaskan di seluruh unit kerja. Telah terbentuk pemerintah yang yang dinamis, adaptif, dan efisien (Reform). Pengukuran kinerja telah dilakukan sampai ke level individu.
2.	A	> 80 - 90	<b>Memuaskan</b>
			Terdapat gambaran bahwa instansi pemerintah/unit kerja dapat memimpin perubahan dalam mewujudkan pemerintahan berorientasi hasil, karena pengukuran kinerja telah dilakukan sampai ke level eselon 4/Pengawas/Subkoordinator.
3.	BB	> 70 - 80	<b>Sangat Baik</b>
			Terdapat gambaran bahwa AKIP sangat baik pada 2/3 unit kerja, baik itu unit kerja utama, maupun unit kerja pendukung. Akuntabilitas yang sangat baik ditandai dengan mulai terwujudnya efisiensi penggunaan anggaran dalam mencapai kinerja, memiliki sistem manajemen kinerja yang andal dan berbasis

No.	Predikat	Niai Absolut	Interprestasi
			teknologi informasi, serta pengukuran kinerja telah dilakukan sampai ke level eselon 3/koordinator.
4.	B	> 60 - 70	<b>Baik</b>
			Terdapat gambaran bahwa AKIP sudah baik pada 1/3 unit kerja, khususnya pada unit kerja utama. Terlihat masih perlu adanya sedikit perbaikan pada unit kerja, serta komitmen dalam manajemen kinerja. Pengukuran kinerja baru dilaksanakan sampai dengan level eselon 2/unit kerja.
5.	CC	> 50 - 60	<b>Cukup (Memadai)</b>
			Terdapat gambaran bahwa AKIP cukup baik. Namun demikian, masih perlu banyak perbaikan walaupun tidak mendasar khususnya akuntabilitas kinerja pada unit kerja.
6.	C	> 30 - 50	<b>Kurang</b>
			Sistem dan tatanan dalam AKIP kurang dapat diandalkan. Belum terimplementasi sistem manajemen kinerja sehingga masih perlu banyak perbaikan mendasar di level pusat.
7.	D	> 0 - 30	<b>Sangat Kurang</b>
			Sistem dan tatanan dalam AKIP sama sekali tidak dapat diandalkan. Sama sekali belum terdapat penerapan manajemen kinerja sehingga masih perlu banyak perbaikan/perubahan yang sifatnya sangat mendasar, khususnya dalam implementasi SAKIP.

Sumber: Peraturan MENPAN RB RI Nomor 88 Tahun 2021

Menurut LAN & BPKP tahun 2000 dalam penelitian (Mauliya et al., 2022) Akuntabilitas kinerja adalah kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berwenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Agar akuntabilitas kinerja efektif ada tiga indikator yang diperlukan:

1. Ekonomis dan Efisiensi
  - a. Sumber daya organisasi telah diperoleh, dilindungi dan digunakan secara hemat dan efisien.
  - b. Kepatuhan terhadap peraturan dan perundang-undangan yang berkaitan kehematan dan efisiensi.
2. Efektivitas
  - a. Tingkat pencapaian tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.
  - b. Kesesuaian antara program atau kegiatan dengan visi serta misi instansi Pemerintah.
3. *Outcome*
  - a. Dampak seluruh program atau kegiatan yang telah dilaksanakan terhadap masyarakat.

### **2.1.3 Perencanaan Anggaran**

#### **2.1.3.1 Definisi Perencanaan Anggaran**

Pengertian perencanaan menurut Undang- Undang No. 25 Tahun 2004 yaitu proses untuk menentukan tindakan yang tepat di masa depan, melalui urutan pilihan

dengan memperhitungkan sumber daya yang tersedia. Dalam konteks pengelolaan keuangan daerah, perencanaan merupakan tahapan yang paling krusial dikarenakan besaran kebutuhan anggaran seluruh program/kegiatan dirumuskan dalam perencanaan, sehingga keberhasilan dari perealisasi/pelaksanaan anggaran kegiatan berawal dari perencanaannya (Ibrahim, 2022).

Menurut (Masril, 2021) perencanaan anggaran merupakan kegiatan awal yang sangat penting dalam siklus pengelolaan keuangan daerah karena menyangkut identifikasi kebutuhan dan perumusan strategi pembiayaan yang efisien dan efektif guna mencapai sasaran pembangunan daerah.

Conyers dan Hills (1994), mendefinisikan Perencanaan Sebagai” Suatu proses yang berkesinambungan yang mencakup keputusan-keputusan atau pilihan-pilihan atas berbagai alternatif penggunaan sumber daya untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu di masa yang akan datang (Agustin, 2019).

Menurut (Pratama, 2020) perencanaan anggaran bukan hanya proses administratif, melainkan juga proses strategis yang melibatkan analisis kebutuhan, proyeksi pendapatan, dan evaluasi program untuk memastikan keberlanjutan dan efektivitas pembangunan daerah.

Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa perencanaan anggaran merupakan proses sistematis dan strategis yang bertujuan untuk merumuskan kebutuhan, menentukan prioritas, serta mengalokasikan sumber daya secara efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan pembangunan yang telah ditetapkan.

### **2.1.3.2 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perencanaan Anggaran**

Menurut (Mardiasmo, 2009) dalam penelitian (Hasibuan et al., 2023) terdapat lima faktor yang mempengaruhi perencanaan anggaran:

1. Kebijakan Pemerintah

Perencanaan anggaran sangat dipengaruhi oleh arah kebijakan nasional, seperti Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM), Rencana Kerja Pemerintah (RKP), atau kebijakan prioritas tahunan. Kebijakan ini menentukan sektor mana yang mendapat prioritas belanja dan bagaimana alokasi anggaran disesuaikan untuk mendukung program strategis pemerintah.

2. Ketersediaan Sumber Daya

Ketersediaan dana, tenaga kerja, waktu, dan infrastruktur sangat menentukan seberapa besar anggaran bisa direncanakan dan direalisasikan. Pemerintah hanya bisa merancang program sejauh sumber daya memungkinkan. Pendapatan negara, terutama dari pajak dan dana transfer, menjadi batas utama dalam menyusun anggaran.

3. Kondisi Sosial Ekonomi

Faktor eksternal seperti tingkat inflasi, kemiskinan, pengangguran, serta pertumbuhan ekonomi akan sangat mempengaruhi asumsi dan perencanaan anggaran. Dalam kondisi ekonomi yang melemah, pemerintah biasanya mengalokasikan anggaran stimulus atau bantuan sosial.

#### 4. Kebutuhan Masyarakat

Aspirasi masyarakat yang dihimpun melalui forum-forum seperti Musrenbang (Musyawarah Perencanaan Pembangunan) menjadi dasar penting dalam merancang anggaran. Pemerintah harus merespons kebutuhan publik secara tepat agar anggaran benar-benar bermanfaat dan tepat sasaran.

#### 5. Evaluasi Kinerja Sebelumnya

Capaian anggaran dan kinerja program tahun-tahun sebelumnya digunakan sebagai acuan untuk perbaikan dalam perencanaan anggaran selanjutnya. Jika ada kegiatan yang belum efektif atau realisasinya rendah, maka perlu evaluasi dan penyesuaian alokasi.

### **2.1.3.3 Indikator Perencanaan Anggaran**

Menurut (Niken, 2019) untuk proses perencanaan anggaran melibatkan aspek sebagai berikut:

#### 1. Partisipasi dalam pengembangan sistem perencanaan

Partisipasi aktif dari berbagai pihak dalam organisasi sangat penting dalam menyusun sistem perencanaan anggaran. Dengan melibatkan berbagai unit atau departemen, proses perencanaan menjadi lebih akurat karena mencerminkan kebutuhan dan kondisi nyata di lapangan. Partisipasi ini juga meningkatkan rasa memiliki terhadap anggaran yang disusun, sehingga pelaksanaannya cenderung lebih berhasil.

## 2. Penetapan tujuan

Tujuan adalah dasar dari semua kegiatan perencanaan anggaran. Tanpa tujuan yang jelas, anggaran akan kehilangan arah dan tidak memiliki parameter untuk mengukur keberhasilannya. Penetapan tujuan harus spesifik, terukur, dapat dicapai, relevan, dan berbatas waktu (prinsip *smart*). Tujuan inilah yang nantinya menjadi pedoman dalam alokasi sumber daya dan penentuan prioritas anggaran.

## 3. Pemilihan alat yang paling tepat untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan

Monitoring merupakan bagian penting dalam manajemen anggaran, karena berfungsi untuk mengevaluasi apakah pelaksanaan anggaran sesuai dengan rencana. Oleh karena itu, diperlukan alat atau sistem pemantauan yang efektif. Alat ini bisa berupa perangkat lunak, laporan berkala, indikator kinerja, atau sistem audit internal yang dirancang untuk menilai sejauh mana tujuan telah dicapai dan membantu dalam pengambilan keputusan yang berbasis data.

### **2.1.4 Sistem Pengukuran Anggaran**

#### **2.1.4.1 Definisi Sistem Pengukuran Anggaran**

Menurut (Nursalam, 2020) pengukuran kinerja adalah alat manajemen penting yang digunakan untuk mengevaluasi efektivitas dan efisiensi operasional organisasi, serta untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan sumber daya.

Menurut (Wahyuni et al., 2022) sistem pengukuran kinerja adalah alat untuk menilai pelaksanaan anggaran dalam kaitannya dengan target kinerja dan keberhasilan finansial, organisasi, dan individu.

Pengukuran kinerja adalah untuk mengetahui apakah sebuah organisasi telah beroperasi secara baik, yaitu dengan tercapainya tujuan perusahaan yang telah ditetapkan. Melalui pengukuran kinerja maka dasar pengambilan keputusan yang relevan dapat dikembangkan dan dipertanggungjawabkan. Hasil pengukuran kinerja akan digunakan sebagai umpan balik yang akan memberikan informasi tentang prestasi pelaksanaan suatu rencana dan titik dimana perusahaan memerlukan penyesuaian atas aktivitas perencanaan dan pengendalian (Oktavima Wisdaningrum, 2022).

Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa pengukuran kinerja merupakan proses penting dan berkesinambungan dalam manajemen organisasi yang bertujuan untuk menilai sejauh mana tujuan tercapai, meningkatkan akuntabilitas, serta memberikan dasar yang kuat dalam pengambilan keputusan dan perbaikan berkelanjutan terhadap aktivitas organisasi.

#### **2.1.4.2 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sistem Pengukuran Anggaran**

Menurut Menurut (Kuntadi et al., 2022) terdapat tujuh faktor yang mempengaruhi sistem pengukuran anggaran:

1. Tujuan dan Fungsi Anggaran

Sistem pengukuran anggaran sangat dipengaruhi oleh fungsi anggaran itu sendiri, apakah untuk perencanaan, pengendalian, atau evaluasi kinerja. Pengukuran harus mencerminkan tujuan penggunaan anggaran tersebut.

## 2. Ketersediaan dan Kualitas Data

Pengukuran anggaran yang efektif memerlukan data yang valid, akurat, dan tepat waktu. Data historis dan realisasi anggaran harus terdokumentasi dengan baik agar pengukuran dapat mencerminkan kenyataan.

## 3. Indikator Kinerja yang Jelas dan Terukur

Tanpa indikator yang relevan dan terukur, sistem pengukuran anggaran akan kehilangan arah. Indikator harus disesuaikan dengan program/kegiatan yang direncanakan agar hasil evaluasi objektif.

## 4. Sistem Akuntansi dan Teknologi Informasi

Sistem keuangan dan akuntansi pemerintahan (seperti SIMDA, SIPD) yang memadai memengaruhi efektivitas pengukuran anggaran. Teknologi yang canggih memungkinkan proses pelaporan dan analisis yang cepat dan akurat.

## 5. Struktur Organisasi dan Otonomi Daerah

Perbedaan struktur organisasi antar instansi dan kewenangan daerah dalam sistem desentralisasi fiskal memengaruhi bagaimana sistem pengukuran disusun dan dilaksanakan.

## 6. Lingkungan Eksternal dan Ketidakpastian

Faktor eksternal seperti krisis ekonomi, perubahan kebijakan nasional, atau keadaan darurat (bencana) dapat mengubah asumsi anggaran. Sistem pengukuran harus fleksibel terhadap kondisi yang dinamis.

## 7. Dukungan Kepemimpinan dan Budaya Organisasi

Kepemimpinan yang mendukung sistem akuntabilitas dan evaluasi akan menciptakan lingkungan kerja yang terbuka terhadap hasil pengukuran. Partisipasi seluruh komponen organisasi juga penting agar sistem berjalan efektif.

### 2.1.4.3 Indikator Sistem Pengukuran Anggaran

Menurut (Irka et al., 2022) ada beberapa indikator sistem pengukuran anggaran:

#### 1. Efisiensi Penggunaan Anggaran

Mengukur kemampuan pemerintah dalam menggunakan anggaran seminimal mungkin untuk menghasilkan *output* tertentu.

#### 2. Efektivitas Anggaran

Menunjukkan sejauh mana penggunaan anggaran dapat mencapai tujuan dan hasil yang direncanakan (*output and outcome*).

#### 3. Realisasi Anggaran Tepat Waktu

Mengukur ketepatan waktu dalam pelaksanaan dan penyerapan anggaran sesuai jadwal tahunan.

#### 4. Kesesuaian Realisasi dengan Rencana

Menilai sejauh mana realisasi anggaran sesuai dengan rencana anggaran yang telah disusun.

#### 5. Akuntabilitas dan Transparansi Anggaran

Menilai keterbukaan informasi dan pertanggungjawaban pemerintah atas pelaksanaan anggaran.

## 6. Partisipasi Stakeholder dalam Proses Anggaran

Mengukur tingkat keterlibatan masyarakat dan pemangku kepentingan (*stakeholder*) dalam penyusunan dan pengawasan anggaran.

### 2.1.5 Implementasi Anggaran berbasis kinerja

#### 2.1.5.1 Definisi Implementasi Anggaran berbasis kinerja

Menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 pengertian anggaran berbasis kinerja yaitu suatu pendekatan dalam penyusunan anggaran yang didasarkan pada kinerja atau prestasi kerja yang ingin dicapai. Anggaran berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) pada dasarnya sebagai prosedur atau mekanisme yang dilakukan untuk memperkuat keterkaitan antara dana yang diberikan kepada entitas sektor publik dengan output dan/ atau outcome yang akan mereka hasilkan melalui penggunaan informasi kinerja formal dalam pengambilan keputusan alokasi sumber daya (Illayuniga, 2019).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005, anggaran berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) didefinisikan sebagai suatu sistem penganggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kinerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang telah ditetapkan. Tahap implementasi anggaran berbasis kinerja merupakan tahap penggunaan informasi kinerja dalam proses penganggaran untuk memberikan dampak pada efisiensi, efektivitas, dan pengambilan keputusan, serta akuntabilitas (Oktavima Wisdaningrum, 2022).

Anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran yang menekankan penggunaan dana untuk mencapai hasil yang optimal dari rancangan yang ditetapkan. Anggaran berbasis kinerja pada dasarnya sebagai mekanisme

keterkaitan antara dana yang diberikan kepada entitas sektor publik dengan output dan/ atau outcome yang akan mereka hasilkan dalam pengambilan keputusan alokasi sumber daya (Marsyela & Rahmawati, 2023).

Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa anggaran berbasis kinerja merupakan pendekatan dalam penyusunan anggaran yang menekankan keterkaitan antara alokasi dana dengan hasil kinerja (*output* dan/atau *outcome*) yang ingin dicapai yang berguna untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, serta akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan publik.

#### **2.1.5.2 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Implementasi Anggaran berbasis kinerja**

Menurut (Kuntadi & Zakaria, 2022) ada beberapa faktor yang mempengaruhi keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja di pemerintahan daerah, yaitu:

1. Kepemimpinan dan komitmen dari seluruh komponen organisasi

Kepemimpinan yang kuat dan komitmen menyeluruh dari pimpinan hingga staf merupakan fondasi keberhasilan organisasi. Pemimpin harus menjadi teladan dalam integritas, konsistensi, dan pengambilan keputusan. Tanpa dukungan penuh dari seluruh elemen organisasi, upaya perbaikan atau pelaksanaan anggaran akan menghadapi hambatan serius. Komitmen ini harus terlihat dari keterlibatan aktif, komunikasi yang terbuka, dan kesediaan untuk mendukung kebijakan yang telah dirancang.

2. Fokus penyempurnaan administrasi secara terus menerus

Peningkatan administrasi tidak boleh bersifat sementara atau reaktif, melainkan menjadi bagian dari budaya organisasi. Proses administrasi yang efisien dan transparan akan memperkuat pengendalian internal dan mendukung keakuratan dalam perencanaan anggaran. Penyempurnaan ini mencakup sistem pencatatan, pelaporan, prosedur operasional standar (SOP), serta pemanfaatan teknologi informasi secara optimal.

3. Sumber daya yang cukup untuk usaha penyempurnaan tersebut (uang, waktu dan orang)

Setiap program atau kebijakan membutuhkan alokasi sumber daya yang memadai agar bisa berjalan efektif. Tanpa dukungan anggaran (uang), jadwal kerja yang terstruktur (waktu), dan keterlibatan SDM yang kompeten (orang), perencanaan atau perubahan tidak akan mencapai hasil yang diinginkan. Pengelolaan anggaran yang realistis juga harus mempertimbangkan kemampuan sumber daya yang dimiliki oleh organisasi.

4. Penghargaan (*reward*) dan sanksi (*punishment*) yang jelas

Sistem insentif sangat penting untuk membentuk perilaku dan motivasi karyawan. Penghargaan yang diberikan secara adil dan berbasis kinerja akan mendorong partisipasi aktif. Sebaliknya, sanksi yang konsisten terhadap pelanggaran akan menegakkan disiplin dan kepatuhan. Kedua hal ini menciptakan lingkungan kerja yang seimbang dan bertanggung jawab dalam pelaksanaan anggaran dan pencapaian tujuan organisasi.

#### 5. Keinginan yang kuat untuk berhasil

Motivasi intrinsik dan semangat untuk mencapai keberhasilan merupakan dorongan utama dalam mengatasi tantangan. Organisasi yang memiliki tekad kuat untuk sukses akan lebih adaptif terhadap perubahan, lebih gigih dalam memperbaiki kekurangan, dan lebih kompak dalam mencapai target. Semangat kolektif ini menciptakan budaya kerja yang produktif dan proaktif terhadap pencapaian kinerja.

#### **2.1.5.3 Indikator Implementasi Anggaran berbasis kinerja**

Dalam pengelolaan anggaran berbasis kinerja, indikator kinerja merupakan alat penting untuk mengukur dan mengevaluasi pencapaian kinerja program yang dibiayai oleh anggaran. Indikator-indikator ini memberikan gambaran yang komprehensif tentang bagaimana anggaran dikelola dan dimanfaatkan dalam mencapai tujuan organisasi. Terdapat beberapa elemen indikator kinerja yang relevan dalam konteks anggaran berbasis kinerja (Setianingrum & Haryanto, 2020), yaitu:

##### 1. Indikator Masukan (*Input*)

Indikator masukan mengukur jumlah dan jenis sumber daya yang digunakan untuk melaksanakan suatu kegiatan. Sumber daya ini mencakup dana, tenaga kerja, peralatan, material, dan faktor lainnya yang diperlukan dalam pelaksanaan program atau proyek. Dengan mengukur input, organisasi dapat mengevaluasi apakah sumber daya yang tersedia sudah cukup memadai dan digunakan secara optimal untuk mendukung pencapaian tujuan. Contohnya, dalam suatu proyek pembangunan infrastruktur,

indikator input bisa berupa jumlah anggaran yang dialokasikan, jumlah tenaga kerja yang digunakan, serta bahan material yang diperlukan.

## 2. Indikator Proses (*Process*)

Indikator proses menilai bagaimana organisasi melaksanakan kegiatan yang telah direncanakan. Ukuran yang digunakan dalam indikator ini mencakup kecepatan, ketepatan, dan akurasi dalam pelaksanaan kegiatan. Efisiensi dan ekonomisitas menjadi aspek utama yang dinilai dalam proses ini. Organisasi harus memastikan bahwa setiap tahap kegiatan dilakukan dengan cara yang paling efisien dan ekonomis untuk mencapai hasil yang optimal. Misalnya, dalam pelaksanaan program pengadaan barang, indikator proses dapat diukur dari kecepatan dan ketepatan waktu distribusi barang ke lokasi yang membutuhkan, serta minimnya hambatan administratif.

## 3. Indikator Keluaran (*Output*)

Indikator keluaran mengukur hasil langsung dari suatu kegiatan, berupa produk atau layanan yang dihasilkan dari penggunaan anggaran. Dengan membandingkan output yang dihasilkan dengan rencana yang telah dibuat, organisasi dapat menilai apakah kegiatan telah terlaksana sesuai dengan target yang ditetapkan. Indikator output penting untuk menilai apakah program berjalan sesuai dengan harapan, baik dari segi jumlah produk yang dihasilkan maupun kualitas layanan yang diberikan. Sebagai contoh, dalam program pendidikan, indikator output dapat berupa jumlah siswa yang telah

mendapatkan fasilitas pendidikan atau jumlah buku yang didistribusikan ke sekolah.

#### 4. Indikator Hasil (*Outcome*)

Indikator hasil berfokus pada dampak dari output yang dihasilkan terhadap tujuan jangka panjang organisasi. Outcome mencerminkan manfaat yang dirasakan oleh penerima program atau masyarakat secara keseluruhan, dan ini menjadi lebih penting daripada sekadar output. Indikator outcome menilai apakah hasil yang diperoleh dapat memberikan kegunaan nyata dan relevan bagi masyarakat. Sebagai contoh, dalam program kesehatan, outcome dapat diukur dari peningkatan kesehatan masyarakat secara keseluruhan, seperti penurunan angka kematian bayi atau peningkatan tingkat kesadaran masyarakat akan pentingnya kesehatan.

#### 5. Indikator Manfaat (*Benefits*)

Indikator manfaat mengukur dampak jangka panjang yang dihasilkan dari suatu program atau kegiatan. Manfaat ini baru dapat terlihat setelah beberapa waktu, khususnya dalam jangka menengah hingga jangka panjang, dan mencerminkan tujuan akhir dari program yang telah dilaksanakan. Indikator manfaat menunjukkan seberapa besar keluaran dan hasil dari kegiatan yang telah dilakukan memberikan dampak positif yang berkelanjutan bagi masyarakat atau organisasi. Sebagai contoh, dalam program pembangunan infrastruktur, indikator manfaat dapat berupa peningkatan aksesibilitas wilayah dan pertumbuhan ekonomi lokal yang dihasilkan dari keberadaan infrastruktur tersebut setelah beberapa tahun.

Indikator-indikator kinerja yang dijelaskan di atas memberikan panduan yang jelas dalam mengevaluasi keberhasilan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja. *Performance is the output or result of an activity or program that will be or has been achieved in connection with the use of the budget with a measurable quantity and quality* (Herliani et al., 2021). Dengan mengukur berbagai elemen mulai dari input hingga manfaat jangka panjang, organisasi dapat menilai secara menyeluruh efektivitas penggunaan anggaran dalam mencapai tujuan strategisnya. Setiap indikator saling berhubungan dan memainkan peran penting dalam memastikan bahwa anggaran yang dialokasikan digunakan secara efisien, memberikan dampak yang nyata, dan bermanfaat bagi masyarakat secara berkelanjutan.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu mengenai pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 2.2 Penelitian Terdahulu**

No	Penelitian Terdahulu	Judul Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
1	Oktavima Wisdaningrum (2022)	Pengaruh Perencanaan Anggaran, Sistem Pengukuran Anggaran dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas	<u>DEPENDEN</u> : Akuntabilitas Kinerja Pemerintah <u>INDEPENDEN</u> : Perencanaan Anggaran, Sistem Pengukuran Anggaran dan Implementasi	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja dan implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Sedangkan sistem pengukuran kinerja tidak memiliki pengaruh

No	Penelitian Terdahulu	Judul Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
		Kinerja Pemerintah Kabupaten Banyuwangi	Anggaran Berbasis Kinerja	terhadap akuntabilitas kinerja.
2	Adam, dkk (2022)	Pengaruh Perencanaan Kinerja, Pengukuran Kinerja, Pelaporan Kinerja, Evaluasi Kinerja dan Capaian Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja	<u>DEPENDEN:</u> Akuntabilitas Kinerja <u>INDEPENDEN:</u> Perencanaan Kinerja, Pengukuran Kinerja, Pelaporan Kinerja, Evaluasi Kinerja dan Capaian Kinerja	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Perencanaan kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Luwu Timur dan Pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten Luwu Timur.
3	Neli Agustin (2019)	Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Publik pada Pemerintah Daerah Provinsi Riau	<u>DEPENDEN:</u> Akuntabilitas Publik <u>INDEPENDEN:</u> Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh signifikan antara perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas publik dan terdapat pengaruh signifikan antara pengendalian intern terhadap akuntabilitas publik.
4	Refi Ilayuniga (2019)	Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah OPD Surabaya	<u>DEPENDEN:</u> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah <u>INDEPENDEN:</u> Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Perencanaan Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Pelaksanaan Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Pelaporan/Pertanggungj

No	Penelitian Terdahulu	Judul Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
				awaban Anggaran berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Evaluasi Kinerja berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
5	Renny Nadianti (2018)	Pengaruh Perencanaan Anggaran Dan Sistem Pengukuran Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Kota Batu)	<u>DEPENDEN:</u> Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah <u>INDEPENDEN:</u> Perencanaan Anggaran, Sistem Pengukuran Anggaran <u>INTERVENING:</u> Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Faktor perencanaan anggaran dalam konteks hubungan tidak langsung antara perencanaan anggaran dengan akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan mediasi secara penuh. Sedangkan faktor sistem pengukuran kinerja pada konteks hubungan tidak langsung antara sistem pengukuran kinerja dengan akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan mediasi secara parsial.

## **2.3 Kerangka Konseptual**

Kerangka konseptual merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting. Kerangka konseptual berfungsi untuk menghubungkan atau menjelaskan secara panjang lebar tentang suatu topik yang akan diteliti. (Sugiyono, 2019).

### **2.3.1 Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Perencanaan anggaran merupakan tahapan awal dalam penerapan anggaran berbasis kinerja yang sesuai prinsip-prinsip akuntabilitas. Pada perencanaan anggaran dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar perkiraan pendapatan yang tersedia, tetapi sebelum menyetujui taksiran pengeluaran terlebih dahulu dilakukan penaksiran pendapatan secara lebih akurat (Illayuniga, 2019). Proses perencanaan ini tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga strategis, karena menjadi dasar bagi seluruh pelaksanaan program dan kegiatan instansi pemerintah.

Perencanaan anggaran yang baik mencakup penetapan tujuan, sasaran, serta indikator kinerja yang terukur. Menurut Illayuniga (2019), anggaran yang direncanakan dengan baik akan mencerminkan prioritas kebijakan organisasi secara transparan dan efisien, sehingga mampu mempertanggungjawabkan penggunaan sumber daya publik kepada masyarakat dan *stakeholder*. Hal ini penting mengingat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tidak hanya diukur dari terserapnya anggaran, melainkan

dari sejauh mana *output* dan *outcome* yang direncanakan dapat tercapai secara optimal.

Sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Illayuniga, 2019), (Agustin, 2019), (Sjarlis & Ririn Oktaviani, 2022) dan (Oktavima Wisdaningrum, 2022) menunjukkan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik perencanaan anggaran maka akuntabilitasnya semakin baik, dengan kata lain untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja Organisasi Perangkat Daerah (OPD) maka dibutuhkan perencanaan anggaran yang baik pula.

### **2.3.2 Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Sistem pengukuran anggaran memiliki peran penting dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dengan adanya sistem pengukuran kinerja yang berkualitas, instansi pemerintah dapat mengukur capaian program dan kegiatan secara lebih objektif dan transparan. Hasil pengukuran ini memberikan dasar yang kuat dalam penyusunan laporan pertanggungjawaban, seperti Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP), sehingga memperkuat kepercayaan publik terhadap kinerja pemerintah.

Sistem pengukuran anggaran tidak hanya berfungsi untuk menilai efisiensi dan efektivitas pelaksanaan anggaran, tetapi juga sebagai alat kontrol manajemen yang memungkinkan instansi pemerintah melakukan

evaluasi secara menyeluruh terhadap program yang dijalankan. Menurut (Sjarlis & Ririn Oktaviani, 2022) pengukuran kinerja yang dilakukan secara terencana dan terstruktur dapat meminimalisir potensi penyimpangan penggunaan anggaran karena setiap aktivitas organisasi dapat dimonitor dan diukur ketercapaiannya sesuai indikator yang ditetapkan.

Selain itu, sistem pengukuran kinerja yang baik akan membantu instansi pemerintah dalam menetapkan standar kinerja yang jelas dan dapat dijadikan acuan dalam pelaksanaan tugas serta tanggung jawab pegawai. Ketika indikator kinerja disusun dengan prinsip *SMART* (*Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-Bound*), maka hasil pengukuran kinerja akan menggambarkan pencapaian organisasi secara akurat dan terukur, sehingga mempermudah proses pelaporan, evaluasi dan tindak lanjut perbaikan di masa mendatang.

Sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Sjarlis & Ririn Oktaviani, 2022) menunjukkan bahwa implementasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja. Artinya sistem pengukuran kinerja memiliki dampak yang positif pada akuntabilitas kinerja. Dengan sistem pengukuran kinerja yang berkualitas maka akan meningkatkan kualitas informasi yang dihasilkan, sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja.

### **2.3.3 Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

Implementasi anggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) menekankan pentingnya hubungan antara alokasi anggaran dengan hasil yang ingin dicapai. Hal ini menuntut perencanaan anggaran yang tidak hanya fokus pada input dan proses, tetapi juga pada *output*, *outcome* dan dampak kebijakan. Maka dari itu, kualitas perencanaan anggaran sangat memengaruhi keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja.

Sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Utari, 2024) dan (Romadani, 2021) menunjukkan bahwa perencanaan anggaran pengaruh positif signifikan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa semakin baik kualitas perencanaan anggaran yang dilakukan oleh instansi pemerintah, maka semakin besar pula keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja. Perencanaan yang baik memberikan arah, struktur dan indikator evaluasi yang jelas, sehingga pelaksanaan anggaran dapat selaras dengan pencapaian tujuan organisasi.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa perencanaan anggaran yang disusun dengan pendekatan partisipatif dari seluruh *stakeholder* yang terlibat merupakan fondasi penting bagi keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja di instansi pemerintah

### **2.3.4 Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

Sistem pengukuran anggaran merupakan komponen penting dalam manajemen keuangan sektor publik yang berfungsi untuk menilai sejauh mana pelaksanaan anggaran dapat mencapai target kinerja yang telah ditetapkan. Pengukuran ini dilakukan secara sistematis, berkelanjutan, dan berbasis pada indikator yang telah ditentukan, baik dalam aspek keuangan maupun non-keuangan. Sistem ini tidak hanya bertujuan untuk memastikan kesesuaian antara perencanaan dan realisasi, tetapi juga untuk mendorong akuntabilitas serta transparansi pengelolaan anggaran.

Sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Kuntami et al., 2022) dan (Wahyuni et al., 2022) menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran berpengaruh positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Sistem pengukuran yang tidak akurat atau tidak konsisten akan menghambat proses evaluasi dan dapat menyebabkan implementasi anggaran berbasis kinerja berjalan tidak efektif. Hal ini terjadi karena tidak adanya dasar yang kuat untuk mengukur apakah kegiatan yang dilakukan telah sesuai dengan tujuan dan indikator yang ditetapkan pada saat perencanaan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa sistem pengukuran anggaran yang baik dan terintegrasi secara langsung berpengaruh terhadap keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja. Sistem ini membantu

organisasi publik memastikan bahwa setiap rupiah yang dibelanjakan berkontribusi secara nyata terhadap pencapaian kinerja yang diharapkan.

### **2.3.5 Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Anggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*) merupakan pendekatan penganggaran yang mengaitkan secara langsung antara alokasi dana dengan output dan outcome dari program atau kegiatan. Pendekatan ini menekankan pentingnya pencapaian hasil (kinerja) atas penggunaan sumber daya publik. Dengan demikian, implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi instrumen penting untuk mendorong transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan publik.

Implementasi anggaran berbasis kinerja memberikan kerangka kerja yang memungkinkan pimpinan instansi dan pemangku kepentingan lainnya untuk mengevaluasi capaian program berdasarkan indikator kinerja yang telah ditentukan. Hal ini sejalan dengan pernyataan dari LAN & BPKP (2000) bahwa akuntabilitas kinerja merupakan kewajiban instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan hasil dan manfaat dari setiap program atau kegiatan kepada publik dan otoritas yang berwenang.

Studi oleh (Utari, 2024) dan (Wahyuni et al., 2022) menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Melalui keterkaitan yang jelas antara anggaran dan kinerja, pelaksanaan program menjadi lebih terarah, hasilnya lebih mudah

diukur, dan pertanggungjawaban kinerjanya menjadi lebih transparan dan dapat diuji.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi kualitas implementasi anggaran berbasis kinerja, maka semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penerapan anggaran berbasis kinerja secara konsisten dan menyeluruh akan mendorong budaya kerja yang lebih bertanggung jawab, transparan, dan berorientasi hasil dalam sektor publik.

### **2.3.6 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi jembatan yang menghubungkan perencanaan anggaran dengan pencapaian akuntabilitas. Tanpa adanya implementasi yang terarah pada pencapaian *output* dan *outcome*, maka perencanaan yang telah disusun tidak akan memberikan kontribusi signifikan terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja. Oleh karena itu, penting bagi instansi pemerintah untuk tidak hanya fokus pada penyusunan rencana anggaran yang sistematis, tetapi juga memastikan bahwa pelaksanaannya berorientasi pada hasil dan dilakukan dengan prinsip transparansi serta akuntabilitas. Dengan demikian, integrasi antara perencanaan dan implementasi anggaran berbasis kinerja akan memperkuat mekanisme pertanggungjawaban publik dan mendukung terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik.

Sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Nadianti, 2018) menunjukkan bahwa perencanaan anggaran memiliki pengaruh tidak langsung terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja. Dengan kata lain, implementasi anggaran berbasis kinerja dapat memediasi secara penuh hubungan antara perencanaan anggaran dan akuntabilitas. Hal ini menunjukkan bahwa perencanaan anggaran yang baik perlu diiringi dengan pelaksanaan anggaran yang berbasis pada kinerja agar dapat menghasilkan pertanggungjawaban kinerja yang optimal.

### **2.3.7 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Sistem pengukuran kinerja berperan sebagai alat evaluasi terhadap pencapaian tujuan organisasi, sementara akuntabilitas kinerja mencerminkan tanggung jawab instansi terhadap hasil yang dicapai. Keterkaitan antara keduanya dapat diperkuat melalui implementasi anggaran berbasis kinerja yang menjadi mekanisme untuk menerjemahkan hasil pengukuran kinerja ke dalam keputusan penganggaran dan pertanggungjawaban publik.

Implementasi anggaran berbasis kinerja berfungsi sebagai jembatan antara sistem pengukuran kinerja dengan akuntabilitas kinerja. Ketika hasil pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar dalam penyusunan anggaran, maka proses penganggaran menjadi lebih terfokus pada hasil (*results-oriented budgeting*), bukan sekadar alokasi dana. Hal ini akan mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah karena setiap rupiah

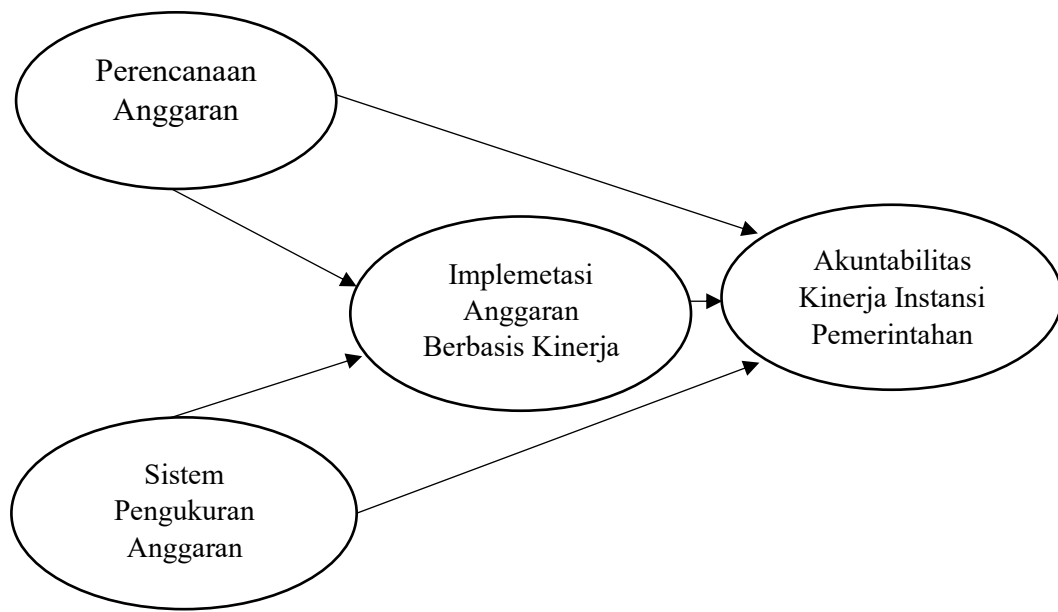
yang dialokasikan dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan *output* dan *outcome* yang telah diukur.

Selain itu, implementasi anggaran berbasis kinerja memastikan bahwa indikator kinerja yang diukur benar-benar diinternalisasi dalam proses perencanaan dan pelaksanaan kegiatan, sehingga akuntabilitas kinerja dapat terwujud secara menyeluruh dan tidak hanya bersifat administratif. Hal ini juga akan meningkatkan kepercayaan publik karena pemerintah dapat menunjukkan bahwa anggaran yang digunakan benar-benar mendukung pencapaian tujuan pembangunan sesuai prioritas yang telah ditetapkan.

Sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Nadianti, 2018) menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memediasi secara parsial hubungan antara sistem pengukuran kinerja dan akuntabilitas kinerja. Artinya, sistem pengukuran kinerja berpengaruh secara langsung terhadap akuntabilitas kinerja, namun pengaruh tersebut juga diperkuat melalui implementasi anggaran berbasis kinerja sebagai variabel mediasi. Hal ini mengindikasikan bahwa penerapan sistem pengukuran kinerja yang baik akan lebih efektif dalam meningkatkan akuntabilitas apabila diiringi oleh penerapan anggaran berbasis kinerja.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa penerapan sistem pengukuran kinerja yang baik akan lebih efektif dalam meningkatkan akuntabilitas apabila diiringi dengan implementasi anggaran berbasis kinerja. Implementasi anggaran berbasis kinerja berperan sebagai mekanisme strategis yang menghubungkan pengukuran kinerja dengan

pertanggungjawaban kinerja, sehingga pengelolaan keuangan daerah dapat berjalan secara efektif, efisien, transparan dan akuntabel.



**Gambar 2.1 Kerangka Konseptual**

## 2.4 Hipotesis

Berdasarkan uraian kerangka konseptual dan paradigma penelitian sebelumnya, hipotesis penelitian yang diberikan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian sebagai berikut:

1. Perencanaan Anggaran berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
2. Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
3. Perencanaan Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.

4. Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.
5. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
6. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
7. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Jenis Penelitian**

Penelitian ini adalah penelitian asosiatif dengan menggunakan metode pendekatan kuantitatif. Pendekatan kuantitatif (Sugiyono, 2019) adalah metode penelitian yang digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, pengumpulan data menggunakan instrumen penelitian, dan analisis data bersifat kuantitatif atau statistik. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh antara variabel bebas X terhadap variabel terikat Y dan seberapa eratnya pengaruh atau hubungan itu. Penelitian ini untuk melihat pengaruh Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Aceh Tenggara).

Berdasarkan masalah yang diteliti, maka pendekatan yang digunakan adalah deskriptif kuantitatif yang didukung survei dan penelitian ini bersifat *deskriptif explanatory*.

#### **3.2 Definisi Operasional Variabel**

Menurut (Sugiyono, 2019) variabel penelitian adalah suatu atribut atau sifat atau nilai dari orang, objek atau kegiatan yang mempunyai variabel tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan ditarik kesimpulannya. Dalam penelitian ini penulis meneliti menggunakan 2 variabel independen, yaitu Perencanaan Anggaran (X1), Sistem Pengukuran Anggaran (X2), satu variabel

dependen, yaitu Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y), dan satu variabel Intervening yaitu Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z).

**Tabel 3.1 Definisi Operasional Variabel**

<b>Variabel</b>	<b>Definisi Operasional</b>	<b>Indikator</b>	<b>Skala Pengukuran</b>
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka mencapai sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan dalam dokumen perencanaan melalui media pertanggungjawaban secara periodik.	1. Ekonomis dan Efisiensi 2. Efektivitas 3. <i>Outcome</i> (Mauliya et al., 2022)	Ordinal
Perencanaan Anggaran (X1)	Perencanaan anggaran merupakan proses sistematis dan strategis yang bertujuan untuk merumuskan kebutuhan, menentukan prioritas, serta mengalokasikan sumber daya secara efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan pembangunan yang telah ditetapkan.	1. Partisipasi dalam pengembangan system perencanaan 2. Penetapan tujuan 3. Pemilihan alat yang paling tepat untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan (Niken, 2019)	Ordinal
Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	Sistem pengukuran kinerja merupakan proses penting dan berkesinambungan	1. Efisiensi Penggunaan Anggaran 2. Efektivitas	Ordinal

Variabel	Definisi Operasional	Indikator	Skala Pengukuran
	dalam manajemen organisasi yang bertujuan untuk menilai sejauh mana tujuan tercapai, meningkatkan akuntabilitas, serta memberikan dasar yang kuat dalam pengambilan keputusan dan perbaikan berkelanjutan terhadap aktivitas organisasi.	Anggaran 3. Realisasi Anggaran Tepat Waktu 4. Kesesuaian Realisasi dengan Rencana 5. Akuntabilitas dan Transparansi Anggaran 6. Partisipasi Stakeholder dalam Proses Anggaran (Irka et al., 2022)	
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	Anggaran berbasis kinerja merupakan pendekatan dalam penyusunan anggaran yang menekankan keterkaitan antara alokasi dana dengan hasil kinerja ( <i>output</i> dan/atau <i>outcome</i> ) yang ingin dicapai yang berguna untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, serta akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan publik.	1. Masukan ( <i>Input</i> ) 2. Proses ( <i>Process</i> ) 3. Keluaran ( <i>Output</i> ) 4. Hasil ( <i>Outcome</i> ) 5. Manfaat ( <i>Benefits</i> ) (Setianingrum & Haryanto, 2020)	Ordinal

### 3.3 Tempat dan Waktu Penelitian

#### 3.2.1. Tempat Penelitian

Penelitian ini akan dilaksanakan pada 33 Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara.

### 3.2.2. Waktu Penelitian

Waktu penelitian direncanakan mulai pada bulan Juni 2025 sampai dengan bulan Januari 2026. Adapun jadwal penelitian dapat dilihat pada tabel berikut ini:

**Tabel 3.2 Waktu Penelitian**

No	Tahapan Penelitian	Jun-25	Jul-25	Agu-25	Sep-25	Okt-25	Nov-25	Des-25	Jan-26
1	Pengajuan Judul	■							
2	Penyusunan Proposal	■	■						
3	Bimbingan Proposal		■	■	■				
4	Seminar Proposal			■					
5	Pengumpulan, Pengolahan dan Analisis Data				■	■	■		
6	Penulisan Laporan					■	■	■	
7	Seminar Hasil								■
8	Penyelesaian Laporan								■
9	Sidang Meja Hijau								■

### 3.4 Populasi dan Sampel

Menurut (Sugiyono, 2019) populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas : objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya. Jadi populasi juga bukan hanya orang, tapi juga objek dan benda-benda alam yang lain. Populasi juga bukan sekedar jumlah yang ada pada objek/subjek yang dipelajari, tetapi meliputi seluruh karakteristik/sifat yang dimiliki oleh subjek atau objek lain.

Populasi dalam penelitian ini adalah Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara. Daftar Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara sebanyak 33 Organisasi Perangkat Daerah (OPD).

**Tabel 3.3 Daftar Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara**

<b>NO</b>	<b>Nama Organisasi Perangkat Daerah (OPD)</b>	<b>Jumlah Pegawai</b>
1	Inspektorat	3
2	Sekretariat Dewan Pengurus korpri	3
3	Sekretariat Dewan Perwakilan Rakyat	3
4	Sekretariat Kabupaten	5
5	Sekretariat Majelis Baitul Mal	3
6	Sekretariat Permusyawaratan Ulama	3
7	Badan Kepegawaian dan Pengembangan Sumber Daya Manusia (BKPSDM)	3
8	Badan Kesatuan Bangsa dan Politik (KESBANPOL)	3
9	Badan Penanggulangan Bencana Daerah (BPBD)	3
10	Badan Pengelolaan Keuangan Daerah (BPKD)	3
11	Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (BAPPEDA)	3
12	Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil (DISDUKCAPIL)	3
13	Dinas Kesehatan (DINKES)	3
14	Dinas Koperasi Ukm dan Transmigrasi	3
15	Dinas Lingkungan Hidup (DLH)	3
16	Dinas Pangan (DISPAN)	3
17	Dinas Pariwisata Kepemudaan Dan Olah Raga (DISPARPORA)	3
18	Dinas Pekerjaan Umum dan Penataan Ruang (PUPR)	3

NO	Nama Organisasi Perangkat Daerah (OPD)	Jumlah Pegawai
19	Dinas Pemberdayaan Masyarakat dan Kute (DPMK)	3
20	Dinas Penanaman Modal dan Pelayanan Terpadu Satu Pintu (DPMPTSP)	3
21	Dinas Pendidikan dan Kebudayaan (DISDIKBUD)	3
22	Dinas Pengendalian Penduduk dan Keluarga Berencana (DPPKB)	3
23	Dinas Perdagangan Perindustrian dan Tenaga Kerja (DISDAGPERINAKER)	3
24	Dinas Perhubungan (DISHUB)	3
25	Dinas Perikanan (DISKAN)	3
26	Dinas Perpustakaan	3
27	Dinas Pertanian (DISTAN)	3
28	Dinas Perumahan Rakyat Kawasan Pemukiman dan Pertanahan (PERKIMTAN)	3
29	Dinas Satuan Polisi Pamong Praja Wilayahul Hisbah dan Linmas (SATPOL PP)	3
30	Dinas Sosial (DINSOS)	3
31	Dinas Syariat Islam (DINSYAR)	3
32	Dinas Komunikasi dan Informatika (DISKOMINFO)	3
33	Dinas Pertanahan	3
<b>Total</b>		<b>99</b>

Sumber : [www.acehtenggarakab.go.id](http://www.acehtenggarakab.go.id).

Sampel menurut (Sugiyono, 2019) adalah bagian dari jumlah maupun karakteristik populasi. Teknik pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan *purposive sampling*. Penentuan sampel didasarkan pada kriteria sebagai berikut:

1. Kepala Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara.

2. Sekretaris/Kasubbag Keuangan OPD di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara.
3. Bendahara Pengeluaran OPD di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara.

### **3.5 Teknik Pengumpulan Data**

Dalam penelitian ini menggunakan jenis data kuantitatif yang bersumber dari data primer. Menurut (Sugiyono, 2019) definisi data kuantitatif adalah data yang berbentuk angka atau data yang dapat diangkakan, yang digunakan untuk menjelaskan, memprediksi, atau menguji hubungan antar variabel secara statistik. Data Primer merupakan data primer yang dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner yang dibagikan kepada responden yaitu pegawai Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara. Kuesioner akan dibagikan secara langsung kepada responden untuk diisi sesuai dengan petunjuk yang ada dan kemudian dikembalikan kepada peneliti untuk dianalisis lebih lanjut menggunakan metode yang sesuai untuk membuktikan hipotesis yang telah dibuat.

### **3.6 Pengujian Instrumen**

Instrumen pengumpulan data adalah alat yang digunakan untuk mengukur fenomena sosial atau objek yang diteliti, baik berupa data kualitatif maupun kuantitatif (Sugiyono, 2019). Pada Penelitian ini menggunakan instrumen penelitian adalah angket/kuesioner. Skala pengukuran variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan skala ordinal yang berupa skala likert. Skala likert digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Dalam penelitian sosial

ini telah ditetapkan secara spesifik oleh peneliti, yang selanjutnya disebut variabel penelitian.

Dalam melakukan penelitian terhadap variabel-variabel yang akan diuji, pada setiap jawaban akan diberi skor (Sugiyono, 2019). Skala ordinal (Skala Likert) menggunakan lima tingkatan jawaban yang dapat berbentuk sebagai berikut:

**Tabel 3.4 Skala Pengukuran**

No	Jawaban	Skor
1	Sangat Baik (SB) / Sangat Tinggi (ST)	5
2	Baik (B) / T (Tinggi)	4
3	Cukup Baik (CB) / Cukup Tinggi (CT)	3
4	Kurang Baik (KB) / Rendah (R)	2
5	Tidak Baik (TB) / Sangat Rendah (SR)	1

Sumber: (Sugiyono, 2019)

Sebelum kuesioner dibagikan kepada responden, kuesioner perlu diuji agar data yang dianalisis memiliki derajat ketepatan dan keyakinan yang tinggi. Oleh karena itu perlu dilakukan uji instrumen yang terdiri dari uji validitas dan uji reliabilitas dengan melakukan pengujian 30 responden dengan menggunakan *software smart PLS* versi 4.

### 3.6.1 Uji Validitas

Validitas adalah tingkat keandalan dan kesahihan alat ukur yang digunakan. Sebelum instrumen terbukti valid akan tidak dapat digunakan untuk pengumpulan data, karena akan menghasilkan data yang diragukan. Instrumen yang valid adalah instrumen yang mampu mengukur apa yang seharusnya diukur (Sugiyono, 2019). Bila korelasi positif dan  $r > 0,3$  maka butir instrumen tersebut dinyatakan valid. Butir pertanyaan tidak valid tidak diikutsertakan dalam uji hipotesis. Dalam pengujian kualitas data responden, apakah data dapat digunakan untuk analisis

selanjutnya. Maka dilakukan tahapan pengujian data dengan menggunakan uji validitas sebagai ukuran untuk menguji sejauh mana ketepatan atau kebenaran suatu instrumen sebagai alat ukur variabel penelitian (Juliandi et al., 2015). Hasil analisis data melalui uji terbatas pada masing-masing variabel dikemukakan sebagai berikut:

**Tabel 3.5. Uji Validitas Variabel Perencanaan Anggaran**

Item Pertanyaan	Corrected Item Total Correlation	r-kritis	Keterangan
X1-1	0,930	0,3	Valid
X1-2	0,873	0,3	Valid
X1-3	0,880	0,3	Valid
X1-4	0,903	0,3	Valid
X1-5	0,893	0,3	Valid
X1-6	0,784	0,3	Valid
X1-7	0,909	0,3	Valid
X1-8	0,809	0,3	Valid
X1-9	0,872	0,3	Valid

Hasil uji validitas variabel perencanaan anggaran menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan yang digunakan dalam mengukur variabel tersebut telah memenuhi kriteria validitas berdasarkan nilai *Corrected Item Total Correlation* (CITC). Nilai CITC untuk setiap item berkisar antara 0,784 hingga 0,930, yang semuanya lebih besar dari nilai r-kritis sebesar 0,3. Berdasarkan aturan tersebut, nilai CITC yang lebih besar dari 0,3 menunjukkan bahwa setiap item pertanyaan valid, karena memiliki korelasi yang cukup signifikan dengan total skor konstruk yang diukur.

**Tabel 3.6. Uji Validitas Variabel Sistem Pengukuran Anggaran**

Item Pertanyaan	Corrected Item Total Correlation	r-kritis	Keterangan
X2-1	0,848	0,3	Valid
X2-2	0,805	0,3	Valid
X2-3	0,906	0,3	Valid
X2-4	0,795	0,3	Valid
X2-5	0,714	0,3	Valid
X2-6	0,781	0,3	Valid
X2-7	0,799	0,3	Valid
X2-8	0,840	0,3	Valid
X2-9	0,874	0,3	Valid
X2-10	0,892	0,3	Valid
X2-11	0,766	0,3	Valid
X2-12	0,882	0,3	Valid
X2-13	0,850	0,3	Valid
X2-14	0,886	0,3	Valid
X2-15	0,766	0,3	Valid
X2-16	0,719	0,3	Valid
X2-17	0,802	0,3	Valid
X2-18	0,862	0,3	Valid

Hasil uji validitas untuk variabel sistem pengukuran anggaran menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan dalam variabel ini valid. Setiap nilai *Corrected Item Total Correlation* (CITC) untuk item pertanyaan berkisar antara 0,714 hingga 0,906, yang semuanya lebih besar dari nilai r-kritis sebesar 0,3. Ini berarti setiap item memiliki korelasi yang signifikan dengan total skor konstruk sistem pengukuran anggaran yang diukur, sehingga dapat dikatakan bahwa item-item tersebut valid dalam menggambarkan dimensi variabel sistem pengukuran anggaran.

**Tabel 3.7. Uji Validitas Variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Item Pertanyaan	Corrected Item Total Correlation	r-kritis	Keterangan
Y-1	0,836	0,3	Valid
Y-2	0,767	0,3	Valid

Item Pertanyaan	Corrected Item Total Correlation	r-kritis	Keterangan
Y-3	0,859	0,3	Valid
Y-4	0,722	0,3	Valid
Y-5	0,847	0,3	Valid
Y-6	0,793	0,3	Valid
Y-7	0,839	0,3	Valid
Y-8	0,888	0,3	Valid
Y-9	0,826	0,3	Valid

Hasil uji validitas untuk variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan yang digunakan dalam mengukur variabel ini valid. Setiap nilai *Corrected Item Total Correlation* (CITC) untuk item pertanyaan berkisar antara 0,722 hingga 0,888, yang semuanya lebih besar dari nilai r-kritis sebesar 0,3. Dengan demikian, setiap item memiliki korelasi yang signifikan dengan total skor konstruk Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, yang berarti item-item tersebut relevan dan dapat digunakan untuk mengukur variabel ini secara akurat.

**Tabel 3.8. Uji Validitas Variabel Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

Item Pertanyaan	Corrected Item Total Correlation	r-kritis	Keterangan
Z-1	0,711	0,3	Valid
Z-2	0,721	0,3	Valid
Z-3	0,863	0,3	Valid
Z-4	0,834	0,3	Valid
Z-5	0,805	0,3	Valid
Z-6	0,752	0,3	Valid
Z-7	0,772	0,3	Valid
Z-8	0,819	0,3	Valid
Z-9	0,764	0,3	Valid
Z-10	0,841	0,3	Valid
Z-11	0,770	0,3	Valid
Z-12	0,702	0,3	Valid
Z-13	0,805	0,3	Valid
Z-14	0,780	0,3	Valid
Z-15	0,850	0,3	Valid

Hasil uji validitas untuk variabel implementasi anggaran berbasis kinerja menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan yang digunakan untuk mengukur variabel ini valid. Setiap nilai *Corrected Item Total Correlation* (CITC) untuk item pertanyaan berkisar antara 0,702 hingga 0,863, yang semuanya lebih besar dari nilai r-kritis sebesar 0,3. Ini menunjukkan bahwa setiap item memiliki korelasi yang cukup kuat dengan total skor konstruk Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja, mengindikasikan bahwa item-item tersebut secara signifikan merefleksikan konstruk yang dimaksud.

### 3.6.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk menetapkan apakah instrumen yang dalam hal ini kuesioner dapat digunakan lebih dari satu kali, paling tidak oleh responden yang sama akan menghasilkan data yang konsisten. Menurut (Juliandi et al., 2015) tujuan pengujian reliabilitas adalah untuk melihat/mengukur apakah instrumen penelitian merupakan instrumen yang handal dan dapat dipercaya. Uji reliabilitas dilakukan dengan melihat nilai *Cronbach' Alfa* dimana nilainya harus  $> 0.60$  (Ghozali, 2021). Berikut ini merupakan hasil prasurvei yang telah dilakukan terhadap 30 responden penelitian didapat hasil sebagai berikut:

**Tabel 3.9 Uji Reabilitas**

Variabel	<i>Croanbach Alpha</i>	<i>Composite Reability</i>
Perencanaan Anggaran (X1)	0.962	0.980
Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	0.974	1.001
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0.940	0.950
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0.956	0.959

Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang melibatkan nilai Cronbach's Alpha dan Composite Reliability (CR) pada variabel-variabel dalam penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa semua variabel menunjukkan reliabilitas yang baik. Nilai Cronbach's Alpha untuk variabel Perencanaan Anggaran (X1) sebesar 0,962, Sistem Pengukuran Anggaran (X2) sebesar 0,974, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) sebesar 0,940, dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) sebesar 0,956. Seluruhnya berada di atas ambang batas minimum 0,7 yang umum digunakan dalam penelitian sosial, sehingga menunjukkan tingkat konsistensi internal yang tinggi. Demikian pula, nilai *Composite Reliability* untuk masing-masing variabel, yaitu 0,980 (X1), 1,001 (X2), 0,950 (Y), dan 0,959 (Z), juga melebihi batas minimum 0,7. Hal ini mengindikasikan bahwa indikator-indikator yang digunakan dalam mengukur setiap konstruk dapat diandalkan dan mampu merepresentasikan masing-masing variabel secara konsisten. Dengan demikian, instrumen pengukuran dalam penelitian ini dapat dianggap reliabel dan memiliki kualitas yang memadai untuk memberikan landasan yang kuat bagi analisis lanjutan.

### **3.7 Teknik Analisis Data**

Teknik analisis data yang digunakan oleh penulis dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif, yaitu menguji dan menganalisis data yang ada dengan perhitungan angka-angka dan kemudian menarik kesimpulan dari pengujian tersebut. Penelitian ini menggunakan metode analisis data *Partial Least Square* (PLS). (Abdillah et al., 2022) PLS adalah analisis persamaan *structural* (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model

pengukuran (menguji validitas dan reliabilitas) sekaligus pengujian structural untuk uji kausalitas (pengujian hipotesis dengan model prediksi). Analisis data untuk penelitian ini menggunakan software smart PLS versi 4.

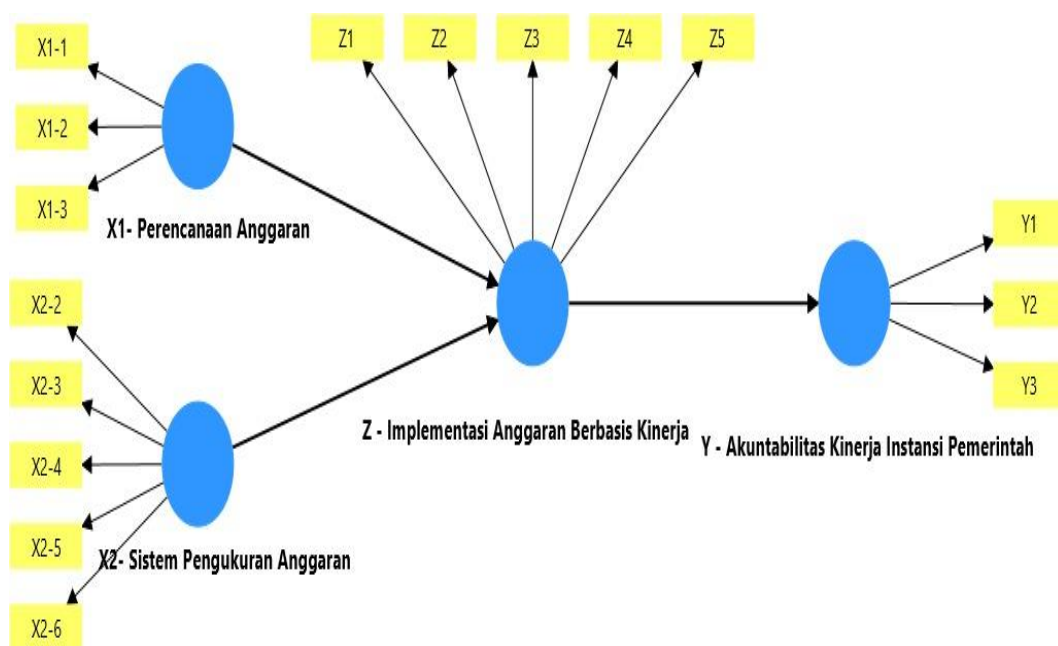
### **3.7.1 Uji Statistik Deskriptif**

Statistik deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah dikumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud untuk menarik kesimpulan yang berlaku secara generalisasi. Dalam statistik deskriptif, hasil jawaban responden akan dideskripsikan menurut masing - masing variabel penelitian, tetapi tidak digunakan untuk membuat kesimpulan yang lebih luas (Sugiyono, 2019). (Ghozali, 2021) menyatakan bahwa statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat melalui nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum. Pengujian ini dilakukan untuk mempermudah dan memberikan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian. Untuk melihat kecenderungan penilaian terhadap pernyataan yang diberikan kepada responden, maka dilihat dari nilai rata-rata (*mean*). Analisis *mean* dilakukan dengan membuat suatu batas kelas yang digunakan untuk memutuskan apakah nilai rata-rata dapat masuk dalam kategori baru.

### **3.7.2 Structural Equation Modeling (SEM)**

Penelitian ini menggunakan metode analisis data dengan menggunakan *software SmartPLS 4* yang dijalankan dengan media komputer. PLS (*Partial Least Square*) merupakan analisis persamaan struktural (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural. Model pengukuran digunakan untuk uji validitas dan reabilitas,

sedangkan model struktural digunakan untuk uji kausalitas (pengujian hipotesis dengan model prediksi). Menurut (Ghozali, 2021) menjelaskan bahwa PLS adalah metode analisis yang bersifat *soft modelling* karena tidak mengasumsikan data harus dengan pengukuran skala tertentu, yang berarti jumlah sampel dapat kecil (dibawah 100 sampel). Selain itu SEM mampu menguji penelitian yang kompleks dan banyak variabel secara simultan. SEM dapat menyelesaikan analisis dengan satu kali estimasi dimana yang lain diselesaikan dengan beberapa persamaan regresi. SEM dapat melakukan analisis faktor, regresi dan jalur sekaligus. Setelah dilakukan uji coba terbatas melalui uji validitas dan reliabilitas, maka terdapat indikator dari item pertanyaan yang dibuang, atau tidak di ikutsertakan dalam analisis selanjutnya. Maka pengujian model struktural dalam PLS dilakukan dengan bantuan *software Smart PLS ver.4 for Windows*. Berikut adalah model struktural yang dibentuk dari perumusan masalah:



**Gambar 3.1. Model Struktural PLS Penelitian**

**Keterangan :**

X1 : Perencanaan Anggaran

X2 : Sistem Pengukuran Kinerja

Y : Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Z : Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

**3.7.2.1 Evaluasi Outer Model (Measurement Model)**

*Evaluasi outer model* dalam PLS-SEM dilakukan untuk menilai validitas dan reliabilitas model (Ghozali, 2021). Dengan menggunakan instrumen yang valid dan reliabel dalam pengumpulan data diharapkan hasil penelitian akan menjadi valid dan reliabel (Sugiyono, 2019). Analisa *outer model* dapat dilihat dari beberapa statistik:

1. *Convergent Validity*, berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur dari suatu konstruk seharusnya berkorelasi tinggi (Ghozali, 2021). Ukuran refleksif individual dikatakan tinggi jika berkorelasi  $> 0,70$  dengan konstruk yang diukur. Namun menurut Chin (1998) dalam (Ghozali, 2021) untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai loading 0,5 sampai 0,6 dianggap cukup memadai.
2. *Discriminant Validity*, merupakan model pengukuran dengan refleksif indikator dinilai berdasarkan crossloading pengukuran dengan konstruk. (Ghozali, 2021) menyatakan bahwa pengukuran ini dapat digunakan untuk mengukur reliabilitas *component score* variabel laten dan hasilnya lebih konservatif dibanding dengan *composite reliability*. Direkomendasikan nilai AVE harus lebih besar dari nilai 0,50.

3. *Composite Reliability*, merupakan indikator untuk mengukur suatu konstruk yang dapat dilihat pada view latent variabel *coefficient*. Nilai CR 0.60 – 0.70 masih dapat diterima (Ghozali, 2021). *Cronbach's Alpha* merupakan uji reliabilitas yang dilakukan merupakan hasil dari composite reliability. Nilai *Cronbach's Alpha* yang dihasilkan harus lebih besar dari 0,7 untuk dianggap memenuhi standar reliabilitas. Jika nilai *Cronbach's Alpha* kurang dari 0,7, maka perlu dilakukan penghapusan item yang tidak relevan atau penyaringan ulang untuk memastikan reliabilitas data yang lebih baik.

#### 3.7.2.2 Evaluasi Inner Model (Structural Model)

*Inner Model* atau *structural model* adalah bagian pengujian hipotesis yang digunakan dalam menguji variabel laten eksogen (independen) terhadap variabel laten eksogen (dependen) apakah mempunyai pengaruh yang *substantive*. Analisis model struktural ini akan menganalisis hubungan antar variabel yakni variabel bebas dan variabel terikat serta hubungan diantaranya (Juliandi et al., 2015).

Pengujian hipotesis dilakukan melalui *direct effect* dan *indirect effect*, yaitu:

1. *R-Square*

*R-Square* adalah ukuran proporsi variasi nilai variabel yang dipengaruhi yang dapat dijelaskan oleh variabel yang mempengaruhinya. Ini berguna untuk memprediksi apakah model tersebut baik/buruk. (Juliandi et al., 2015). Kriteria dalam penilaian *R-Square* adalah sebagai berikut:

- a. Jika nilai *R-Square* = 0,75 maka model adalah kuat.
- b. Jika nilai *R-Square* = 0,50 maka model adalah sedang.
- c. Jika nilai *R-Square* = 0,25 maka model adalah lemah.

## 2. *F-Square*

*F-Square* adalah ukuran yang digunakan untuk menilai dampak relatif dari suatu variabel yang mempengaruhi terhadap variabel yang dipengaruhi (Juliandi, dkk., 2015). Kriteria dalam penilaian *F-Square* adalah sebagai berikut:

- a. Jika nilai *F-Square* = 0,02 maka efek yang kecil dari variabel yang mempengaruhi terhadap variabel yang dipengaruhi.
- b. Jika nilai *F-Square* = 0,15 maka efek yang sedang/moderat dari variabel yang mempengaruhi terhadap variabel yang dipengaruhi.
- c. Jika nilai *F-Square* = 0,35 maka efek yang besar dari variabel yang mempengaruhi terhadap variabel yang dipengaruhi.

### 3.7.3 Uji Hipotesis

Menurut (Sugiyono, 2019) uji hipotesis dilakukan untuk menguji pengaruh langsung variabel bebas terhadap variabel terikat dengan melihat nilai  $p\text{-value} < 0,05$  atau  $t\text{-statistik} < 1,96$ . Kriteria dalam penilaian uji hipotesis adalah sebagai berikut:

- a.  $H_0$  di tolak atau  $H_a$  di terima jika  $p\text{-values} < 0,05$  atau  $t\text{-statistik} < 1,96$ .
- b.  $H_0$  di tolak atau  $H_a$  di tolak jika  $p\text{-values} \geq 0,05$  atau  $t\text{-statistik} \geq 1,96$ .

## **BAB IV**

### **HASIL PENELITIAN & PEMBAHASAN**

#### **4.1 Hasil Penelitian**

##### **4.1.1 Deskripsi Data Penelitian**

Penelitian ini dilakukan pada bagian keuangan dan penggunaan anggaran pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara yang terdiri 33 OPD. Dalam penelitian ini, peneliti melakukan pemerolehan data melalui penyebaran kuesioner kepada pegawai yang bertugas pada bagian keuangan dan penggunaan anggaran di masing-masing OPD. Responden dalam penelitian ini meliputi Kepala OPD, Sekretaris/Kasubbag Keuangan dan Bendahara Pengeluaran, sehingga informasi yang diperoleh diharapkan dapat memberikan gambaran yang akurat mengenai implementasi sistem pengelolaan anggaran di lingkup pemerintah daerah.

Dalam pelaksanaannya, peneliti menyebarkan sebanyak 99 angket kepada responden yang telah ditentukan. Setiap responden diminta untuk mengisi identitas diri sesuai dengan keterangan yang tercantum pada kuesioner, kemudian memberikan tanggapan terhadap pernyataan-pernyataan penelitian. Tanggapan tersebut dikategorikan ke dalam lima skala penilaian, yaitu Sangat Baik (SB), Baik (B), Cukup (C), Kurang Baik (KB), dan Tidak Baik (TB). Untuk data angket yang sudah disebar dan yang sudah diperoleh dari OPD dapat dilihat pada tabel sebagai berikut:

**Tabel 4.1 Rincian Pengiriman dan Pengembalian Kuesioner**

<b>Keterangan</b>	<b>Jumlah</b>
Kuesioner yang disebar	99
Kuesioner yang tidak kembali	0
Kuesioner yang kembali	99
Kuesioner yang digunakan dalam penelitian untuk diolah	99

Berdasarkan Tabel 4.1 kuesioner disebar kepada pegawai pada 33 Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara. Dari responden tersebut, kuesioner yang telah disebar sebanyak 99 kuesioner dan masing-masing OPD memperoleh 3 kuesioner sesuai struktur jabatan yang relevan dengan proses perencanaan dan penggunaan anggaran.

Berdasarkan hasil pendistribusian, seluruh kuesioner yang disebar berhasil kembali 100%. Dengan demikian, total 99 kuesioner kembali dari 33 OPD, sehingga tingkat pengembalian (*response rate*) mencapai 100 persen. Hal ini menunjukkan komitmen dan partisipasi yang tinggi dari seluruh OPD dalam mendukung penelitian ini.

#### **4.1.2 Karakteristik Responden**

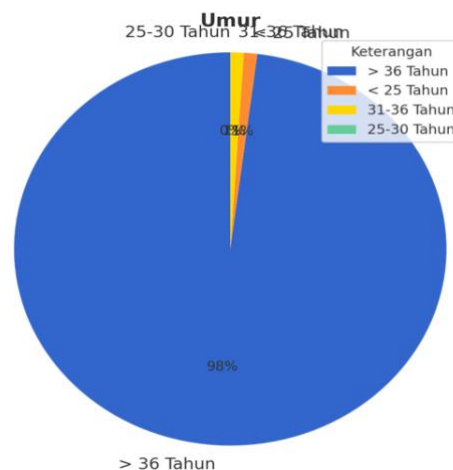
Karakteristik responden dalam penelitian ini terdiri dari umur, jenis kelamin, pendidikan terakhir dan jurusan pendidikan. Secara detail, karakteristik responden penelitian dirangkum dalam Tabel 4.2 berikut:

**Tabel 4.2 Karakteristik Responden**

<b>Karakteristik</b>	<b>Frekuensi</b>	<b>Persentase</b>
<b>Umur (Tahun)</b>		
< 25	0	0%
25 – 30	1	1,01%
31 – 36	1	1,01%
> 36	97	97,98%
<b>Total</b>	<b>99</b>	<b>100%</b>
<b>Jenis Kelamin</b>		

Karakteristik	Frekuensi	Persentase
Laki-Laki	64	64,65%
Perempuan	35	35,35%
<b>Total</b>	<b>99</b>	<b>100%</b>
<b>Pendidikan Terakhir</b>		
D3	1	1,01%
S1	50	50,51%
S2	31	31,31%
S3	0	0%
Lain-lain	17	17,17%
<b>Total</b>	<b>99</b>	<b>100%</b>
<b>Jurusan Pendidikan</b>		
Ekonomi	33	33,33%
Teknik	6	6,06%
Hukum	1	1,01%
Sosial	1	1,01%
Lain-lain	58	58,59%
<b>Total</b>	<b>99</b>	<b>100%</b>

Berikut merupakan grafik dari karakteristik responden berdasarkan rentang umur, jenis kelamin, pendidikan terakhir dan jurusan pendidikan.

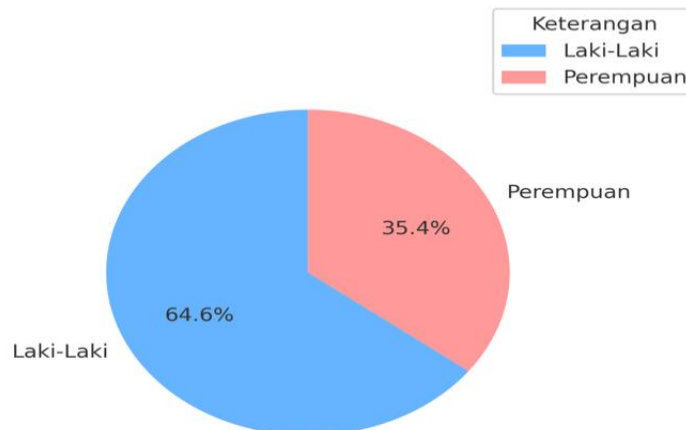


**Gambar 4.1 Grafik Umur**

Berdasarkan gambar 4.1 dapat dilihat bahwa presentase data karakteristik responden berdasarkan umur dalam penelitian ini terdiri dari variasi umur responden yaitu sebanyak 0 responden dengan umur <25 tahun dengan presentase

0%, 1 responden dengan umur 25-30 tahun dan jumlah presentase 1,01%, 1 responden dengan umur 31-36 tahun dengan presentase sebanyak 1,01% dan 97 responden dengan umur >36 tahun dengan presentase 97,98 %.

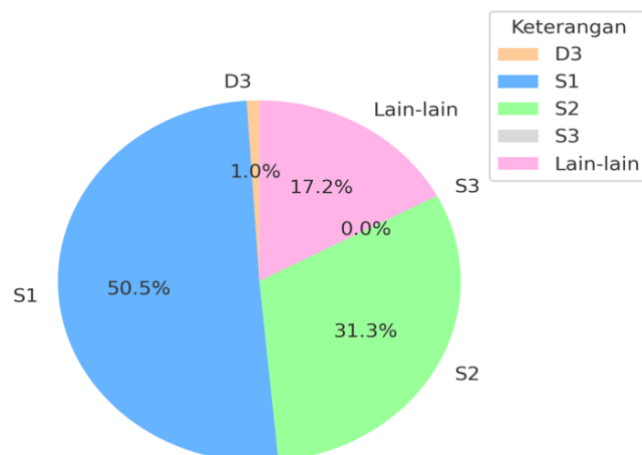
### Jenis Kelamin



**Gambar 4.2 Garafik Jenis Kelamin**

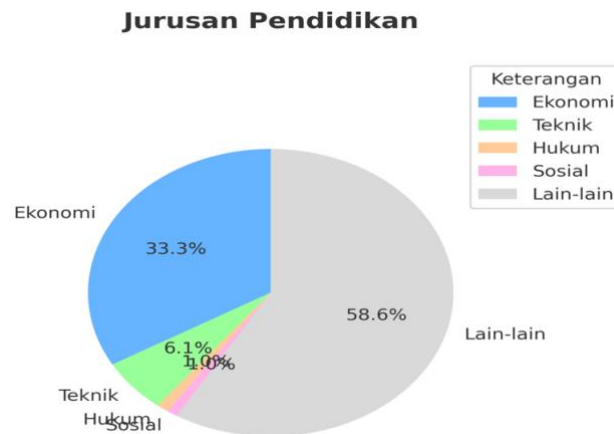
Berdasarkan gambar 4.2 dapat dilihat bahwa presentase data karakteristik responden berdasarkan jenis kelamin di dominasi oleh responden laki-laki yaitu sebanyak 64 orang atau 64,65% dan untuk responden perempuan sebanyak 35 orang atau sekitar 35,35%.

### Pendidikan Terakhir



**Gambar 4.3 Grafik Pendidikan Terakhir**

Berdasarkan gambar 4.3 dapat dilihat bahwa presentase data karakteristik responden berdasarkan pendidikan terakhir D3 sebanyak 1 responden atau 1,01%, S1 sebanyak 50 responden atau 50,51%, S2 sebanyak 31 responden atau 31,31%, S3 tidak ada atau 0% dan lain-lain sebanyak 17 responden atau 17,17%.



**Gambar 4.4 Grafik Jurusan Pendidikan**

Berdasarkan gambar 4.4 dapat dilihat bahwa presentase data karakteristik responden berdasarkan jurusan pendidikan Ekonomi sebanyak 33 responden atau 33,33%, Teknik sebanyak 6 responden atau 6,06%, Hukum sebanyak 1 responden atau 1,01%, Sosial sebanyak 1 responden atau 1,01% dan lain-lain sebanyak 58 responden atau 58,59%.

#### **4.1.3 Hasil Analisis Deskriptif Variabel Penelitian**

Hasil analisis deskriptif variabel penelitian menunjukkan gambaran umum mengenai karakteristik masing-masing variabel yang digunakan dalam penelitian ini. Setiap variabel diukur menggunakan skala tertentu yang mencakup perencanaan anggaran, sistem pengukuran anggaran, akuntabilitas kinerja instansi, dan implementasi anggaran berbasis kinerja. Pembagian interval kategori skor

dapat dilakukan dengan menghitung rentang nilai ideal dibagi jumlah kategori (Riduwan, 2010).

**Tabel 4.3 Skala Interval Skor**

Interval	Kategori
4 -5	Sangat Baik (5)
3 - 3.99	Baik (4)
2 – 2.99	Cukup (3)
1- 1.99	Kurang Baik (2)
0 - 0.99	Tidak Baik (1)

#### 4.1.3.1 Perencanaan Anggaran

Hasil analisis deskriptif persentase jawaban responden pada variabel perencanaan anggaran disajikan dalam Tabel 4.4 berikut:

**Tabel 4.4 Persentase Jawaban Responden pada Perencanaan Anggaran**

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Partisipasi dalam pengembangan system perencanaan									3,30	Baik
1	Saya dilibatkan dalam penyusunan rencana anggaran di unit kerja saya.	F	4	33	52	9	1	99	3,30	Baik
		%	4%	33%	53%	9%	1%	100%		
		Skor	20	132	156	18	1	327		
2	Atasan saya meminta masukan dari saya dalam pengembangan sistem perencanaan anggaran.	F	6	24	59	10	0	99	3,26	Baik
		%	6%	24%	60%	10%	0%	100%		
		Skor	30	96	177	20	0	323		
3	Saya merasa memiliki kesempatan untuk berkontribusi dalam merancang kegiatan	F	6	36	45	10	2	99	3,34	Baik
		%	6%	36%	45%	10%	2%	100%		

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
	yang akan dianggarkan.	Skor	30	144	135	20	2	331		
Penetapan tujuan									3,31	Baik
4	Penyusunan anggaran di unit kerja saya ditetapkan dengan jelas sejak awal.	F	2	36	50	11	0	99	3,29	Baik
		%	2%	36%	51%	11%	0%	100%		
		Skor	10	144	150	22	0	326		
5	Penetapan tujuan anggaran melibatkan analisis kebutuhan secara mendalam.	F	5	38	46	10	0	99	3,38	Baik
		%	5%	38%	46%	10%	0%	100%		
		Skor	25	152	138	20	0	335		
6	Tujuan dari setiap kegiatan yang dianggarkan dijelaskan secara spesifik dan terukur.	F	4	31	52	12	0	99	3,27	Baik
		%	4%	31%	52%	12%	0%	100%		
		Skor	20	124	156	24	0	324		
Pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan									3,32	Baik
7	Unit kerja saya memiliki alat atau metode yang sesuai untuk memonitor pelaksanaan anggaran.	F	4	33	54	8	0	99	3,33	Baik
		%	4%	33%	55%	8%	0%	100%		
		Skor	20	132	162	16	0	330		
8	Saya memahami bagaimana menggunakan alat atau metode untuk memantau realisasi anggaran.	F	5	35	48	11	0	99	3,34	Baik
		%	5%	35%	48%	11%	0%	100%		
		Skor	25	140	144	22	0	331		
9	Data pemantauan realisasi anggaran di unit kerja saya mudah diakses dan digunakan untuk evaluasi.	F	3	35	50	11	0	99	3,30	Baik
		%	3%	35%	51%	11%	0%	100%		
		Skor	15	140	150	22	0	327		

Berdasarkan data Tabel 4.4 mayoritas responden memberikan penilaian “Baik” terhadap indikator-indikator yang berhubungan dengan Perencanaan Anggaran. Pada aspek partisipasi dalam pengembangan system perencanaan,

diperoleh skor rata-rata sebesar 3,30 yang termasuk dalam kategori baik. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden telah dilibatkan dalam penyusunan rencana anggaran pada unit kerja masing-masing. Responden juga menyatakan bahwa atasan meminta masukan dalam proses pengembangan sistem perencanaan anggaran, serta memberikan kesempatan kepada pegawai untuk berkontribusi dalam merancang kegiatan yang akan dianggarkan. Meskipun tingkat partisipasi dalam proses perencanaan anggaran telah tergolong baik, partisipasi tersebut belum sepenuhnya diikuti dengan pemanfaatan yang optimal dalam mendukung pencapaian kinerja organisasi. Hal ini mengindikasikan bahwa keterlibatan pegawai dalam perencanaan anggaran masih bersifat administratif dan prosedural, serta belum sepenuhnya terintegrasi dengan indikator kinerja yang menjadi sasaran utama dalam pelaksanaan anggaran berbasis kinerja.

Selanjutnya, pada aspek penetapan tujuan, diperoleh skor rata-rata sebesar 3,31 dengan kategori baik. Hal ini menunjukkan bahwa penyusunan anggaran di unit kerja telah dilakukan secara jelas sejak awal, dengan melibatkan analisis kebutuhan yang mendalam. Tujuan dari setiap kegiatan yang dianggarkan juga telah dijelaskan secara spesifik dan terukur. Penilaian ini mencerminkan bahwa para responden memiliki kesadaran yang baik terhadap pentingnya penetapan tujuan anggaran secara jelas dan terarah sejak tahap awal perencanaan.

Sementara itu, pada aspek pemilihan alat untuk memantau pencapaian tujuan, diperoleh skor rata-rata sebesar 3,32, juga termasuk dalam kategori baik. Responden menyatakan bahwa unit kerja mereka memiliki alat atau metode yang sesuai untuk memonitor pelaksanaan anggaran. Selain itu, mereka juga memahami

cara menggunakan alat tersebut untuk memantau realisasi anggaran. Data pemantauan realisasi anggaran pun dinilai mudah diakses dan dimanfaatkan sebagai bahan evaluasi terhadap pelaksanaan kegiatan yang telah dianggarkan.

Hasil pengujian deskriptif pada variabel perencanaan anggaran juga ditampilkan dalam bentuk grafik sebagai berikut:



**Gambar 4.5 Diagram Deskriptif Perencanaan Anggaran**

Berdasarkan hasil jawaban responden pada variabel Perencanaan Anggaran, dapat dilihat bahwa sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori Cukup dengan persentase 51,2%, diikuti oleh kategori Baik sebesar 33,8%. Sementara itu, responden yang menilai Kurang Baik sebesar 10,3%, Sangat Baik sebesar 4,4%, dan Tidak Baik sebesar 0,3%.

Hasil ini menunjukkan bahwa pelaksanaan perencanaan anggaran pada instansi tersebut cenderung berada pada tingkat cukup, artinya proses perencanaan sudah berjalan namun implementasinya masih belum optimal. Hal ini dapat dilihat dari dominasi kategori “Cukup”, terutama pada indikator partisipasi dalam

penyusunan anggaran, penetapan tujuan, serta penggunaan alat pemantauan anggaran. Pada indikator Partisipasi, lebih dari separuh responden memilih kategori Cukup, yang mengindikasikan bahwa keterlibatan pegawai dalam merancang rencana anggaran masih belum merata. Pada aspek Penetapan Tujuan, meskipun sebagian responden menilai proses sudah Baik, namun mayoritas tetap memberikan penilaian Cukup, menunjukkan bahwa kejelasan tujuan dan analisis kebutuhan anggaran belum sepenuhnya maksimal.

Persentase kategori sangat baik yang relatif kecil menunjukkan bahwa hanya sedikit unit kerja yang telah menerapkan perencanaan anggaran secara maksimal sesuai prinsip-prinsip akuntabilitas. Sementara adanya penilaian kurang baik dan tidak baik, meskipun kecil, mengindikasikan bahwa masih terdapat unit kerja yang belum menjalankan proses perencanaan anggaran secara memadai.

Secara keseluruhan, hasil diagram pie mengilustrasikan bahwa proses perencanaan anggaran telah berjalan cukup baik namun masih memerlukan peningkatan pada aspek partisipasi pegawai, kejelasan tujuan, dan efektivitas alat monitoring. Peningkatan kualitas komunikasi, pelibatan pegawai secara lebih intensif, serta penguatan prosedur evaluasi anggaran perlu dilakukan agar ke depan proporsi penilaian pada kategori “Baik” dan “Sangat Baik” dapat meningkat.

#### **4.1.3.2 Sistem Pengukuran Anggaran**

Hasil analisis deskriptif persentase jawaban responden pada variabel sistem pengukuran anggaran disajikan dalam Tabel 4.5 berikut:

**Tabel 4.5 Persentase Jawaban Responden pada Sistem Pengukuran Anggaran**

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Efisiensi Penggunaan Anggaran									2,65	Cukup
1	Proses pengukuran anggaran di unit kerja saya membantu memastikan penggunaan anggaran yang efisien.	F	0	7	50	41	1	99	2,64	Cukup
		%	0%	7%	51%	41%	1%	100%		
		Skor	0	28	150	82	1	261		
2	Sistem pengukuran anggaran mampu mengidentifikasi pengeluaran yang tidak diperlukan.	F	0	11	49	37	2	99	2,70	Cukup
		%	0%	11%	49%	37%	2%	100%		
		Skor	0	44	147	74	2	267		
3	Hasil pengukuran anggaran digunakan untuk memperbaiki efisiensi kegiatan selanjutnya.	F	0	8	52	35	4	99	2,65	Cukup
		%	0%	8%	53%	35%	4%	100%		
		Skor	0	32	156	70	4	262		
Efektivitas Anggaran									2,57	Cukup
4	Sistem pengukuran anggaran membantu memastikan pencapaian tujuan kegiatan yang dianggarkan.	F	0	6	55	35	3	99	2,65	Cukup
		%	0%	6%	56%	35%	3%	100%		
		Skor	0	24	165	70	3	262		
5	Pengukuran anggaran dilakukan untuk menilai sejauh mana kegiatan mencapai target yang telah ditetapkan.	F	0	3	56	34	6	99	2,57	Cukup
		%	0%	3%	57%	34%	6%	100%		
		Skor	0	12	168	68	6	254		
6	Hasil pengukuran anggaran digunakan untuk meningkatkan efektivitas program atau kegiatan berikutnya.	F	0	1	53	40	5	99	2,51	Cukup
		%	0%	1%	54%	40%	5%	100%		
		Skor	0	4	159	80	5	248		
Realisasi Anggaran Tepat Waktu									2,66	Cukup
7	Sistem pengukuran anggaran di unit kerja saya membantu	F	0	8	50	39	2	99	2,65	Cukup
		%	0%	8%	51%	39%	2%	100%		

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
	memastikan realisasi anggaran dilakukan tepat waktu.	Skor	0	32	150	78	2	262		
8	Jadwal pelaksanaan kegiatan diukur dan dipantau untuk memastikan tidak terjadi keterlambatan penggunaan anggaran.	F	1	10	51	36	1	99	2,74	Cukup
		%	1%	10%	52%	36%	1%	100%		
		Skor	5	40	153	72	1	271		
9	Hasil pengukuran realisasi anggaran digunakan untuk menilai ketepatan waktu pelaksanaan kegiatan.	F	0	8	48	39	4	99	2,61	Cukup
		%	0%	8%	48%	39%	4%	100%		
		Skor	0	32	144	78	4	258		
Kesesuaian Realisasi dengan Rencana									2,67	Cukup
10	Sistem pengukuran anggaran digunakan untuk memastikan realisasi anggaran sesuai dengan rencana awal.	F	0	9	46	43	1	99	2,64	Cukup
		%	0%	9%	46%	43%	1%	100%		
		Skor	0	36	138	86	1	261		
11	Hasil pengukuran anggaran dibandingkan dengan rencana untuk mengetahui adanya deviasi.	F	0	10	51	35	3	99	2,69	Cukup
		%	0%	10%	52%	35%	3%	100%		
		Skor	0	40	153	70	3	266		
12	Data pengukuran anggaran digunakan untuk mengoreksi pelaksanaan kegiatan yang menyimpang dari rencana	F	0	11	48	39	1	99	2,70	Cukup
		%	0%	11%	48%	39%	1%	100%		
		Skor	0	44	144	78	1	267		
Akuntabilitas dan Transparansi Anggaran									2,65	Cukup
13	Sistem pengukuran anggaran mendukung terwujudnya akuntabilitas penggunaan anggaran di unit kerja saya.	F	0	11	43	44	1	99	2,65	Cukup
		%	0%	11%	43%	44%	1%	100%		
		Skor	0	44	129	88	1	262		
14	Hasil pengukuran anggaran disampaikan secara transparan	F	1	12	40	42	4	99	2,64	Cukup
		%	1%	12%	40%	42%	4%	100%		

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
	kepada seluruh pihak terkait.	Skor	5	48	120	84	4	261		
15	Pengukuran anggaran dilakukan secara objektif dan dapat dipertanggungjawabkan.	F	0	11	48	38	2	99	2,69	Cukup
		%	0%	11%	48%	38%	2%	100%		
		Skor	0	44	144	76	2	266		
Partisipasi Stakeholder dalam Proses Anggaran									2,65	Cukup
16	Stakeholder di unit kerja saya dilibatkan dalam proses pengukuran anggaran.	F	0	9	51	35	4	99	2,66	Cukup
		%	0%	9%	52%	35%	4%	100%		
		Skor	0	36	153	70	4	263		
17	Pendapat stakeholder menjadi pertimbangan dalam pengukuran anggaran.	F	0	5	51	39	4	99	2,58	Cukup
		%	0%	5%	52%	39%	4%	100%		
		Skor	0	20	153	78	4	255		
18	Hasil pengukuran anggaran disampaikan kepada stakeholder terkait untuk transparansi dan evaluasi bersama.	F	1	9	53	34	2	99	2,73	Cukup
		%	1%	9%	54%	34%	2%	100%		
		Skor	5	36	159	68	2	270		

Berdasarkan data Tabel 4.5 mayoritas responden memberikan penilaian dalam kategori “Cukup” pada seluruh indikator sistem pengukuran anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa pelaksanaan sistem pengukuran anggaran pada instansi pemerintah sudah berjalan, namun belum optimal dalam mendukung efisiensi, efektivitas, ketepatan waktu realisasi, kesesuaian rencana, akuntabilitas, serta partisipasi stakeholder. Dengan demikian, sistem pengukuran anggaran sudah diterapkan secara umum, tetapi masih memerlukan penguatan agar lebih berfungsi sebagai alat pengendalian manajerial dan peningkatan kinerja yang berkelanjutan.

Pada aspek efisiensi penggunaan anggaran, diperoleh skor rata-rata sebesar 2,65 dengan kategori Cukup. Hasil ini mengindikasikan bahwa proses pengukuran

anggaran telah membantu memastikan penggunaan anggaran yang lebih efisien dan mampu mengidentifikasi pengeluaran yang tidak diperlukan. Namun, hasil pengukuran belum sepenuhnya dimanfaatkan sebagai dasar untuk perbaikan efisiensi kegiatan selanjutnya. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengukuran efisiensi masih bersifat administratif dan belum digunakan secara menyeluruh sebagai alat evaluasi manajerial di setiap unit kerja.

Selanjutnya, pada aspek efektivitas anggaran, diperoleh skor rata-rata sebesar 2,57 dengan kategori Cukup. Temuan ini menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran telah diterapkan untuk menilai ketercapaian target dan tujuan kegiatan yang telah ditetapkan. Namun demikian, pemanfaatan hasil pengukuran tersebut belum optimal, khususnya dalam mendukung proses evaluasi dan pengambilan keputusan anggaran pada periode berikutnya.

Pada aspek realisasi anggaran tepat waktu, diperoleh skor rata-rata 2,66 dengan kategori Cukup. Responden menilai bahwa sistem pengukuran telah membantu memastikan pelaksanaan kegiatan sesuai jadwal dan penggunaan anggaran tidak mengalami keterlambatan yang signifikan. Namun demikian, kendala teknis dan administrasi masih menjadi hambatan dalam memastikan seluruh kegiatan terlaksana tepat waktu. Hal ini menandakan bahwa mekanisme pemantauan waktu pelaksanaan perlu diperkuat agar sistem pengukuran mampu berfungsi lebih baik sebagai alat pengendalian waktu dan pelaporan realisasi anggaran.

Sementara itu, pada aspek kesesuaian realisasi dengan rencana, skor rata-rata yang diperoleh adalah 2,67 dengan kategori Cukup. Hal ini menunjukkan

bahwa sistem pengukuran anggaran sudah digunakan untuk memastikan bahwa realisasi anggaran sesuai dengan rencana awal dan dapat mendeteksi adanya deviasi antara rencana dan pelaksanaan. Namun, hasil pengukuran belum secara konsisten digunakan sebagai dasar koreksi terhadap kegiatan yang menyimpang, sehingga mekanisme tindak lanjut hasil pengukuran masih perlu diperkuat.

Pada aspek akuntabilitas dan transparansi anggaran, diperoleh skor rata-rata 2,65 dengan kategori Cukup. Hasil ini menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran telah berperan dalam mendukung akuntabilitas dan transparansi penggunaan anggaran, namun penerapannya belum sepenuhnya optimal. Walaupun hasil pengukuran telah disampaikan kepada pihak terkait dan dilakukan secara objektif, namun tingkat keterbukaan informasi serta konsistensi pelaporan masih perlu ditingkatkan agar kepercayaan publik terhadap pengelolaan anggaran semakin kuat.

Terakhir, pada aspek partisipasi stakeholder dalam proses anggaran, diperoleh skor rata-rata 2,65 dengan kategori Cukup. Hal ini menunjukkan bahwa stakeholder telah dilibatkan dalam proses pengukuran dan evaluasi anggaran, namun partisipasi tersebut masih bersifat formal dan belum dioptimalkan sebagai sarana kolaborasi dalam pengambilan keputusan. Peningkatan partisipasi stakeholder sangat penting agar proses evaluasi menjadi lebih partisipatif, transparan, dan responsif terhadap kebutuhan publik.

Secara teoritis, hasil ini sejalan dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Mahsun, 2018) dan (Mardiasmo, 2019) yang menjelaskan bahwa sistem pengukuran kinerja berperan penting dalam memastikan efisiensi, efektivitas, dan

akuntabilitas pengelolaan keuangan publik. Namun, jika penerapannya belum dilakukan secara konsisten dan belum terintegrasi dengan proses perencanaan maupun pelaporan kinerja, maka hasilnya akan berada pada tingkat cukup, sebagaimana ditemukan dalam penelitian ini.

Hasil pengujian deskriptif pada variabel sistem pengukuran anggaran juga ditampilkan dalam bentuk grafik sebagai berikut:



**Gambar 4.6 Diagram Deskriptif Sistem Pengukuran Anggaran**

Berdasarkan hasil jawaban responden pada variabel Sistem Pengukuran Anggaran, dapat dilihat bahwa sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori Cukup dengan persentase 49,3%, diikuti oleh kategori Kurang Baik sebesar 38,6%. Sementara itu, responden yang menilai Baik sebesar 9,6%, Sangat Baik sebesar 0,2%, dan Tidak Baik sebesar 2,4%.

Hasil ini menunjukkan bahwa pelaksanaan sistem pengukuran anggaran pada instansi pemerintah belum berjalan secara optimal, meskipun sudah diterapkan secara umum pada seluruh unit kerja. Dominasi kategori “Cukup”

mengindikasikan bahwa proses pengukuran masih bersifat administratif dan belum sepenuhnya berfungsi sebagai alat evaluasi dan pengendalian manajerial.

Secara keseluruhan, hasil diagram pie menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran telah diterapkan namun masih berada pada level cukup. Hal ini berarti mekanisme pengukuran perlu diperkuat, terutama pada aspek pemanfaatan hasil ukur, transparansi informasi, peningkatan partisipasi stakeholder, serta integrasi hasil pengukuran ke dalam proses evaluasi dan perencanaan anggaran berikutnya. Dengan peningkatan tersebut, diharapkan persentase kategori “Baik” dan “Sangat Baik” dapat meningkat pada periode selanjutnya.

#### 4.1.3.3 Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hasil analisis deskriptif persentase jawaban responden pada variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah disajikan dalam Tabel 4.6 berikut:

**Tabel 4.6 Persentase Jawaban Responden pada Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Ekonomis dan Efisiensi									2,95	Cukup
1	Penggunaan anggaran di unit kerja saya dilakukan dengan prinsip penghematan tanpa mengurangi kualitas pelayanan.	F	1	8	72	17	1	99	2,91	Cukup
		%	1%	8%	73%	17%	1%	100%		
		Skor	5	32	216	34	1	288		
2	Proses kerja di unit kerja saya dilaksanakan secara efisien untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.	F	1	12	68	18	0	99	2,96	Cukup
		%	1%	12%	69%	18%	0%	100%		
		Skor	5	48	204	36	0	293		
		F	1	16	64	17	1	99	2,99	Cukup

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
3	Sumber daya yang tersedia dimanfaatkan secara optimal untuk mendukung pencapaian kinerja.	%	1%	16%	65%	17%	1%	100%	296	
		Skor	5	64	192	34	1			
Efektivitas									2,96	Cukup
4	Pelaksanaan program kerja di unit saya sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah direncanakan.	F	2	7	74	15	1	99	2,94	Cukup
		%	2%	7%	75%	15%	1%	100%		
		Skor	10	28	222	40	1	291		
5	Hasil kerja yang dicapai di unit saya memberikan manfaat yang nyata bagi organisasi dan masyarakat.	F	2	16	60	20	1	99	2,98	Cukup
		%	2%	16%	61%	20%	1%	100%		
		Skor	10	64	180	40	1	295		
6	Kegiatan yang dilaksanakan di unit kerja saya mendukung pencapaian indikator kinerja yang telah ditetapkan.	F	2	13	67	16	1	99	2,99	Cukup
		%	2%	13%	68%	16%	1%	100%		
		Skor	10	52	201	32	1	296		
Outcome									2,91	Cukup
7	Hasil pelaksanaan program kerja di unit saya dapat diukur dan dievaluasi dengan jelas.	F	1	7	69	21	1	99	2,86	Cukup
		%	1%	7%	70%	21%	1%	100%		
		Skor	5	28	207	42	1	283		
8	Unit kerja saya memiliki laporan kinerja yang menunjukkan capaian hasil kegiatan secara transparan.	F	1	12	64	22	0	99	2,92	Cukup
		%	1%	12%	65%	22%	0%	100%		
		Skor	5	48	192	44	0	289		
9	Capaian kinerja unit kerja saya memberikan kontribusi positif terhadap tujuan secara keseluruhan.	F	2	5	81	10	1	99	2,97	Cukup
		%	2%	5%	82%	21%	1%	100%		
		Skor	10	20	243	20	1	294		

Berdasarkan data Tabel 4.6 mayoritas responden memberikan penilaian dalam kategori “Cukup” terhadap seluruh indikator yang terdapat pada variabel ini. Hal ini menunjukkan bahwa penggunaan anggaran di unit kerja belum sepenuhnya dilaksanakan secara optimal, meskipun telah mengarah pada prinsip penghematan tanpa mengurangi kualitas pelayanan. Pada aspek ekonomis dan efisiensi, diperoleh skor rata-rata sebesar 2,95 dengan kategori Cukup. Hasil ini menunjukkan bahwa efisiensi kerja dan pemanfaatan sumber daya masih memerlukan peningkatan agar mampu mendukung pencapaian kinerja secara maksimal. Selain itu, proses kerja juga dinilai efisien dalam mencapai target kinerja yang telah ditetapkan. Sumber daya yang tersedia pun telah dimanfaatkan secara optimal untuk mendukung pencapaian kinerja organisasi. Penilaian ini mengindikasikan bahwa upaya pengelolaan anggaran dan sumber daya telah dilakukan secara efektif dan efisien oleh mayoritas responden, walaupun masih ada sebagian kecil yang memberikan penilaian “Cukup” atau “Kurang Baik”.

Selanjutnya, pada aspek efektivitas, diperoleh skor rata-rata sebesar 2,96 dengan kategori Cukup. Hasil ini menunjukkan bahwa program kerja memberikan manfaat nyata serta mendukung pencapaian indikator kinerja, meskipun hasil tersebut belum sepenuhnya optimal dan masih memerlukan penguatan dalam implementasinya.

Sementara itu, pada aspek outcome, diperoleh skor rata-rata sebesar 2,91 dengan kategori Baik. Hal ini menunjukkan bahwa pelaksanaan program kerja cukup mampu menghasilkan capaian kinerja yang dapat diukur dan dievaluasi, serta memberikan kontribusi positif terhadap tujuan instansi. Namun demikian,

transparansi laporan kinerja dan kejelasan evaluasi hasil kegiatan masih perlu ditingkatkan agar akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat tercapai secara lebih optimal.



**Gambar 4.7 Diagram Deskriptif Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan hasil jawaban responden pada variabel Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, dapat dilihat bahwa sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori Cukup dengan persentase 58,1%. Selanjutnya, kategori Baik memperoleh persentase sebesar 21,4%, diikuti oleh kategori Kurang Baik sebesar 18,2%. Sementara itu, responden yang menilai Sangat Baik dan Tidak Baik memiliki persentase yang relatif kecil, masing-masing sekitar 1,5% dan 0,8%.

Hasil ini menunjukkan bahwa pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah telah diterapkan, namun belum sepenuhnya optimal. Dominasi penilaian pada kategori “Cukup” mengindikasikan bahwa penerapan prinsip-prinsip akuntabilitas kinerja, seperti perencanaan kinerja, pelaksanaan program,

pelaporan, serta evaluasi hasil kinerja, masih belum dimanfaatkan secara maksimal sebagai alat pengendalian dan peningkatan kinerja instansi.

Secara keseluruhan, hasil diagram pie menunjukkan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah berada pada level cukup, dengan kecenderungan masih perlunya perbaikan pada berbagai aspek. Oleh karena itu, diperlukan penguatan dalam pemanfaatan hasil kinerja, peningkatan transparansi dan akuntabilitas pelaporan, integrasi evaluasi kinerja ke dalam proses perencanaan dan pengambilan keputusan serta APIP, *whose function is running, can prevent criminal acts that are detrimental to the state and is able to produce important output for the executive and legislative in improving regional financial management and accountability and becomes input for the external auditor (Maghfirah Miga et al., 2024)*. Dengan upaya perbaikan tersebut, diharapkan pada periode selanjutnya persentase penilaian pada kategori “Baik” dan “Sangat Baik” dapat meningkat.

#### 4.1.3.4 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Hasil analisis deskriptif persentase jawaban responden pada variabel implementasi anggaran berbasis kinerja disajikan dalam Tabel 4.7 berikut:

**Tabel 4.7 Persentase Jawaban Responden pada Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Masukan (Input)									3,05	Baik
1	Sumber daya manusia di unit kerja saya mendukung pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dengan baik.	F	0	22	53	24	0	99	2,98	Cukup
		%	0%	22%	54%	24%	0%	100%		
		Skor	0	88	159	48	0	295		
2		F	2	24	54	19	0	99	3,09	Baik

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
	Data dan informasi yang digunakan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja sudah lengkap dan akurat.	%	2%	24%	55%	19%	0%	100%	306	
		Skor	10	96	162	38	0			
3	Fasilitas dan sarana pendukung tersedia memadai untuk melaksanakan anggaran berbasis kinerja.	F	1	22	62	13	1	99	3,09	Baik
		%	1%	22%	63%	13%	1%	100%		
		Skor	5	88	186	26	1	306		
Proses (Prosess)									3,04	Baik
4	Pelaksanaan kegiatan anggaran berbasis kinerja dilakukan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan.	F	2	20	58	19	0	99	3,05	Baik
		%	2%	20%	59%	19%	0%	100%		
		Skor	10	80	174	38	0	302		
5	Koordinasi antarbagian/unit kerja berjalan baik dalam pelaksanaan anggaran berbasis kinerja.	F	1	19	60	19	0	99	3,02	Baik
		%	1%	19%	61%	19%	0%	100%		
		Skor	5	76	180	38	0	299		
6	Monitoring pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dilakukan secara rutin dan terstruktur.	F	1	16	64	18	0	99	3,00	Baik
		%	1%	16%	65%	18%	0%	100%		
		Skor	5	64	192	36	0	297		
Keluaran (Output)									3,04	Baik
7	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja menghasilkan output sesuai dengan target yang ditetapkan.	F	0	18	63	18	0	99	3,00	Baik
		%	0%	18%	64%	18%	0%	100%		
		Skor	0	72	189	36	0	297		
8	Kegiatan yang dilaksanakan menggunakan anggaran berbasis kinerja memberikan hasil yang berkualitas.	F	2	24	56	16	1	99	3,10	Baik
		%	2%	24%	57%	16%	1%	100%		
		Skor	10	96	168	32	1	307		
9	Output kegiatan dari	F	0	20	62	16	1	99	3,02	Baik

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
	pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dapat diukur secara jelas.	%	0%	20%	63%	16%	1%	100%		
		Skor	0	80	186	32	1	299		
Hasil (Outcome)									3,02	Baik
10	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja memberikan dampak positif terhadap peningkatan kinerja.	F	2	19	58	20	0	99	3,03	Baik
		%	2%	19%	59%	20%	0%	100%		
		Skor	10	76	174	40	0	300		
11	Hasil dari pelaksanaan anggaran berbasis kinerja sesuai dengan tujuan yang telah direncanakan.	F	2	19	58	20	0	99	3,03	Baik
		%	2%	19%	59%	20%	0%	100%		
		Skor	10	76	174	40	0	300		
12	Kegiatan yang dilaksanakan dengan anggaran berbasis kinerja memberikan manfaat nyata bagi masyarakat atau pengguna layanan.	F	0	19	61	19	0	99	3,00	Baik
		%	0%	19%	62%	19%	0%	100%		
		Skor	0	76	183	38	0	297		
Manfaat (Benefits)									3,08	Baik
13	Penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan akuntabilitas.	F	3	24	56	16	0	99	3,14	Baik
		%	3%	24%	57%	16%	0%	100%		
		Skor	15	96	168	32	0	311		
14	Penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan transparansi dalam pelaksanaan kegiatan di unit kerja.	F	3	21	53	21	1	99	3,04	Baik
		%	3%	21%	54%	21%	1%	100%		
		Skor	15	84	159	42	1	301		
15	Anggaran berbasis kinerja membantu mencapai sasaran strategis organisasi dengan lebih baik.	F	0	26	55	17	1	99	3,07	Baik
		%	0%	26%	56%	17%	1%	100%		
		Skor	0	104	165	34	1	304		

Berdasarkan data Tabel 4.7 mayoritas responden memberikan penilaian dalam kategori “Baik” terhadap seluruh indikator yang diukur. Hal ini menunjukkan bahwa pelaksanaan anggaran berbasis kinerja di unit kerja responden telah berjalan dengan cukup baik, meskipun masih terdapat ruang untuk perbaikan pada beberapa aspek.

Pada aspek masukan (*input*), diperoleh skor rata-rata sebesar 3,05 dengan kategori Baik. Hasil ini mengindikasikan bahwa sumber daya manusia di unit kerja secara umum telah mendukung pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dengan cukup baik, meskipun masih ada sebagian responden yang memberikan penilaian “Cukup”. Data dan informasi yang digunakan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja dinilai sudah lengkap dan akurat. Selain itu, fasilitas dan sarana pendukung juga telah tersedia dengan memadai untuk mendukung pelaksanaan anggaran berbasis kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa secara umum unit kerja memiliki komponen input yang cukup baik dalam mendukung penerapan anggaran berbasis kinerja.

Selanjutnya, pada aspek proses (*process*) diperoleh skor rata-rata sebesar 3,04 dengan kategori Baik. Responden menyatakan bahwa pelaksanaan kegiatan anggaran berbasis kinerja telah dilakukan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan. Koordinasi antarbagian atau unit kerja juga berjalan dengan baik, meskipun masih ada sebagian responden yang menilai cukup. Selain itu, proses monitoring pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dinilai telah dilakukan secara rutin dan terstruktur. Temuan ini menunjukkan bahwa mekanisme pelaksanaan

anggaran sudah dijalankan secara sistematis, namun perlu ditingkatkan untuk mencapai konsistensi yang lebih tinggi di seluruh unit kerja.

Pada aspek keluaran (*output*), diperoleh skor rata-rata sebesar 3,04 dengan kategori Baik. Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dinilai telah menghasilkan output yang sesuai dengan target yang telah ditetapkan. Kegiatan yang dilaksanakan juga memberikan hasil yang berkualitas, dan output dari pelaksanaan anggaran dapat diukur secara jelas. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja telah mampu menghasilkan capaian yang terukur dan sejalan dengan tujuan program kerja.

Sementara itu, pada aspek hasil (*outcome*) diperoleh skor rata-rata 3,02 dengan kategori Baik. Responden menilai bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja telah memberikan dampak positif terhadap peningkatan kinerja organisasi, serta hasil pelaksanaan anggaran dinilai telah sesuai dengan tujuan yang direncanakan dan memberikan manfaat nyata bagi masyarakat atau penerima layanan. Meskipun demikian, hasil ini juga mengindikasikan perlunya peningkatan dalam optimalisasi pemanfaatan anggaran agar dampaknya lebih signifikan.

Terakhir, pada aspek manfaat (*benefits*) diperoleh skor rata-rata 3,08 dengan kategori Baik. Penerapan anggaran berbasis kinerja dinilai telah meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pelaksanaan kegiatan di unit kerja. Selain itu, anggaran berbasis kinerja juga dinilai membantu pencapaian sasaran strategis organisasi secara lebih efektif. Temuan ini menunjukkan bahwa manfaat dari penerapan anggaran berbasis kinerja telah mulai dirasakan secara nyata, baik secara

internal oleh unit kerja maupun secara eksternal oleh masyarakat atau stakeholder terkait.



**Gambar 4.8 Diagram Deskriptif Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

Berdasarkan hasil jawaban responden pada variabel Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja, dapat dilihat bahwa sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori Cukup dengan persentase 58,8%. Selanjutnya, kategori Baik memperoleh persentase sebesar 21,1%, diikuti oleh kategori Kurang Baik sebesar 18,5%. Sementara itu, responden yang menilai Sangat Baik dan Tidak Baik memiliki persentase yang relatif kecil, masing-masing sekitar 1,5% dan 0,1%.

Hasil ini menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja pada instansi pemerintah telah dilaksanakan, namun belum berjalan secara optimal. Dominasi penilaian pada kategori “Cukup” mengindikasikan bahwa penerapan

anggaran berbasis kinerja masih lebih berfokus pada pemenuhan aspek administratif, dan belum sepenuhnya dimanfaatkan sebagai instrumen pengelolaan anggaran yang berorientasi pada pencapaian kinerja dan hasil.

Secara keseluruhan, hasil diagram pie menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berada pada level cukup, sehingga masih diperlukan upaya peningkatan. Perbaikan dapat difokuskan pada penguatan keterkaitan antara perencanaan anggaran dan indikator kinerja, peningkatan pemahaman aparatur terhadap konsep anggaran berbasis kinerja, serta optimalisasi penggunaan hasil evaluasi kinerja dalam proses pengambilan keputusan anggaran. Dengan demikian, diharapkan pada periode selanjutnya persentase penilaian pada kategori “Baik” dan “Sangat Baik” dapat meningkat.

#### **4.1.4 Hasil Analisis SEM**

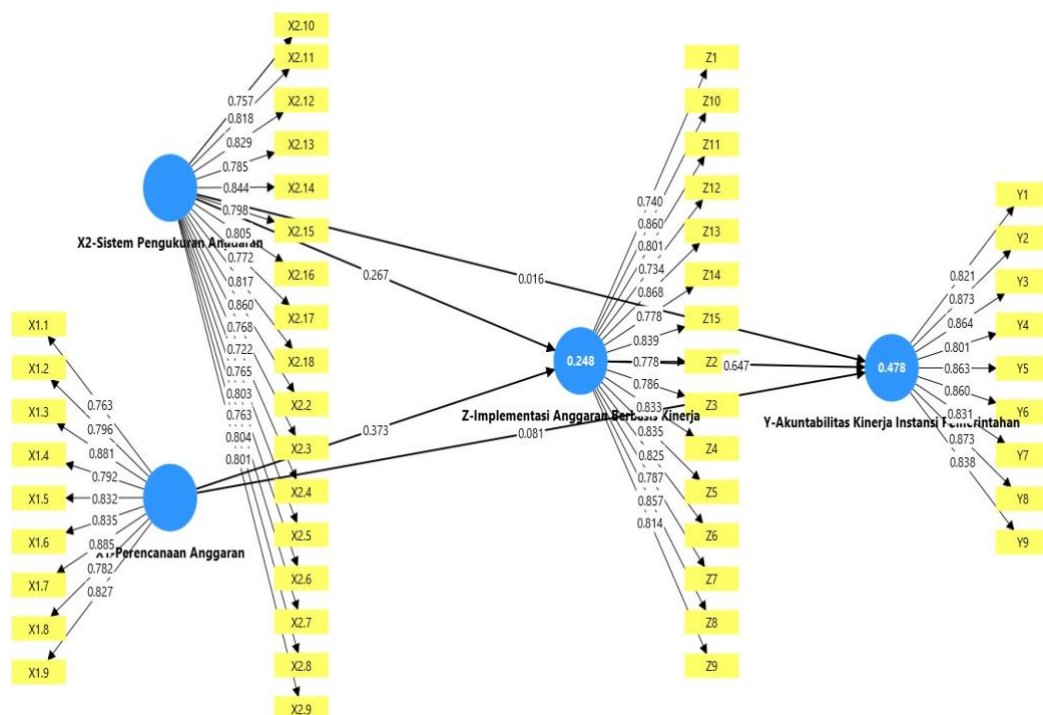
Analisis *Structural Equation Modeling* (SEM) berbasis *Partial Least Squares* (PLS) merupakan metode statistik yang populer dalam penelitian sosial dan manajemen karena kemampuannya menangani model kompleks dengan jumlah sampel kecil dan distribusi data yang tidak normal. Dalam konteks penelitian dengan variabel moderasi, SEM-PLS memungkinkan peneliti untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen yang dimoderasi oleh variabel lain, baik melalui pendekatan *product indicator*, *two-stage*, maupun *orthogonalization*. Penggunaan SmartPLS 4, versi terbaru dari perangkat lunak *SmartPLS*, sangat memudahkan analisis ini karena menyediakan fitur user-friendly untuk membangun model, menguji reliabilitas dan validitas konstruk, serta menganalisis efek moderasi secara visual dan numerik.

Menurut (Hair et al., 2024), salah satu otoritas dalam metodologi PLS-SEM, pendekatan moderasi dalam SEM-PLS memungkinkan pemahaman yang lebih mendalam terhadap kondisi atau situasi di mana suatu hubungan antar variabel menjadi lebih kuat atau lemah. Mereka menekankan pentingnya uji signifikansi interaksi antara variabel independen dan moderator serta analisis efek total untuk interpretasi yang tepat. *SmartPLS 4* juga memperkenalkan peningkatan dalam bootstrapping dan fit model global, yang meningkatkan ketepatan estimasi dan interpretasi hasil analisis. Dengan demikian, penerapan SEM dengan variabel moderasi menggunakan *SmartPLS 4* memberikan kerangka yang sistematis dan fleksibel untuk menguji hubungan kausal yang kompleks secara empiris, terutama dalam studi yang bersifat eksploratif dan teoritis yang sedang berkembang.

#### **4.1.4.1 Analisis Model Pengukuran (*Outer Model*)**

Analisis Model Pengukuran (*Outer Model*) dalam penelitian kuantitatif, khususnya pada pendekatan *Structural Equation Modeling* (SEM), berfungsi untuk mengevaluasi hubungan antara konstruk laten yang tidak dapat diukur secara langsung dengan indikator-indikator yang merepresentasikannya. Tujuan utama dari analisis ini adalah untuk memastikan bahwa setiap konstruk diukur dengan indikator yang tepat, andal, dan relevan. Dalam SEM, dikenal dua tipe utama hubungan antara konstruk dan indikator, yaitu hubungan reflektif dan formatif. Pada model reflektif, konstruk laten memengaruhi indikator-indikatornya, sehingga perubahan pada konstruk akan tercermin dalam perubahan indikator. Sebaliknya, dalam model formatif, indikator-indikator secara kolektif membentuk konstruk laten.

Untuk menilai kualitas model pengukuran, beberapa uji statistik digunakan, antara lain uji validitas konvergen seperti *Average Variance Extracted* (AVE), yang menunjukkan proporsi varians indikator yang dapat dijelaskan oleh konstruk, serta uji reliabilitas seperti *Composite Reliability* (CR), yang mengukur konsistensi internal indikator. Selain itu, pengujian validitas diskriminan juga penting dilakukan untuk memastikan bahwa setiap konstruk memiliki perbedaan yang jelas dengan konstruk lainnya. Dengan demikian, analisis outer model berperan krusial dalam menjamin bahwa alat ukur yang digunakan dalam penelitian benar-benar mengukur apa yang seharusnya diukur secara valid dan reliabel.



Gambar 4.9 Outer Model

## 1. Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

Validitas konvergen adalah bagian dari evaluasi model pengukuran yang bertujuan untuk memastikan bahwa indikator-indikator yang digunakan benar-benar merefleksikan konstruk laten yang sama. Dua ukuran utama yang digunakan untuk menguji validitas konvergen adalah nilai *loading factor* dan *Average Variance Extracted* (AVE). Nilai *loading factor* menunjukkan seberapa kuat indikator berkorelasi dengan konstruk laten, dan standar yang disarankan adalah lebih dari 0,70. Ini berarti bahwa lebih dari 49% varians dalam indikator dijelaskan oleh konstruk tersebut. Sementara itu, nilai AVE harus melebihi 0,5 agar konstruk dikatakan memiliki validitas konvergen yang baik. AVE mencerminkan rata-rata varians yang ditangkap oleh indikator-indikator dari suatu konstruk, dan nilai di atas 0,5 menunjukkan bahwa lebih dari 50% varians indikator dijelaskan oleh konstruk laten, bukan oleh kesalahan pengukuran. Jika kedua kriteria ini terpenuhi, maka dapat disimpulkan bahwa konstruk tersebut memiliki validitas konvergen yang memadai, artinya indikator-indikator yang digunakan memang mengukur aspek yang sama secara konsisten dan dapat dipercaya.

### a. *Loading Factor*

*Loading factor* dalam SmartPLS adalah ukuran korelasi antara indikator dan konstruk laten yang menunjukkan seberapa baik indikator merepresentasikan konstruk tersebut. Nilainya berkisar antara 0 hingga 1, dan nilai di atas 0,70 dianggap memenuhi validitas konvergen.

Tabel 4.8 Nilai Loading Factor

Variabel	Indikator	<i>Outer Loading</i>	<i>Rule of Thumb</i>	Kriteria
Perencanaan Anggaran (X1)	X1.1	0,763	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.2	0,796	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.3	0,881	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.4	0,792	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.5	0,832	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.6	0,835	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.7	0,885	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.8	0,782	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X1.9	0,827	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	X2.1	0,757	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.2	0,829	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.3	0,768	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.4	0,722	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.5	0,765	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.6	0,803	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.7	0,763	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.8	0,804	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.9	0,801	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.10	0,840	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.11	0,818	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.12	0,860	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.13	0,785	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.14	0,844	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.15	0,798	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.16	0,805	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.17	0,772	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	X2.18	0,817	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	Y.1	0,821	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.2	0,873	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.3	0,864	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.4	0,801	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.5	0,863	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.6	0,860	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.7	0,831	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.8	0,873	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Y.9	0,838	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	Z.1	0,740	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.2	0,778	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.3	0,833	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.4	0,835	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.5	0,825	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.6	0,857	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>

Variabel	Indikator	<i>Outer Loading</i>	<i>Rule of Thumb</i>	Kriteria
	Z.7	0,787	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.8	0,857	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.9	0,814	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.10	0,860	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.11	0,801	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.12	0,734	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.13	0,868	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.14	0,778	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
	Z.15	0,839	0,700	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>

b. *Average Variance Extracted (AVE)*

*Average Variance Extracted (AVE)* merupakan ukuran yang digunakan untuk mengevaluasi sejauh mana indikator-indikator dalam suatu konstruk mampu menjelaskan varians yang relevan. AVE diperoleh dengan menghitung rata-rata varians yang berhasil diekstraksi dari seluruh indikator dalam satu konstruk. Nilai AVE yang ideal adalah minimal 0,5. Nilai tersebut menunjukkan bahwa lebih dari 50% varians indikator dijelaskan oleh konstruk, sehingga mengindikasikan validitas konvergen yang baik. Sebaliknya, apabila AVE kurang dari 0,5, hal ini menandakan bahwa konstruk tidak cukup merepresentasikan indikator secara memadai, yang dapat mengurangi keabsahan model pengukuran (Hair *et al.*, 2017). Maka dari itu,  $AVE \geq 0,5$  dipandang sebagai syarat penting untuk memastikan bahwa konstruk dalam model mampu menjelaskan indikator-indikatornya secara valid.

**Tabel 4.9 Nilai AVE**

<b>Variabel Laten</b>	<b>AVE</b>	<b>Kriteria</b>
Perencanaan Anggaran (X1)	0,677	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	0,637	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,718	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,656	Memenuhi <i>Convergent Validity</i>

Berdasarkan Tabel yang disajikan, nilai *Average Variance Extracted* (AVE) untuk setiap variabel laten menunjukkan bahwa semua variabel dalam model penelitian ini memenuhi kriteria *Convergent Validity*. *Convergent Validity* mengacu pada sejauh mana indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur suatu konstruk laten saling berkorelasi dan menunjukkan hasil yang konsisten. Pada penelitian ini, nilai AVE untuk Perencanaan Anggaran (X1) adalah 0,677, Sistem Pengukuran Anggaran (X2) sebesar 0,637, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) sebesar 0,718, dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) sebesar 0,656. Semua nilai AVE tersebut lebih besar dari nilai ambang batas yang umum diterima, yaitu 0,50, yang menunjukkan bahwa setiap variabel laten dapat menjelaskan lebih dari 50% variansi indikator-indikatornya. Dengan demikian, seluruh variabel laten dalam model penelitian ini dapat dikatakan memenuhi kriteria *convergent validity*, yang mengindikasikan bahwa konstruk yang diukur benar-benar mencerminkan apa yang dimaksudkan oleh teori.

## 2. *Discriminant Validity*

Validitas diskriminan adalah ukuran yang digunakan untuk menilai sejauh mana suatu konstruk dalam model pengukuran benar-benar berbeda atau dapat dibedakan dari konstruk lainnya. Salah satu metode umum untuk menguji validitas diskriminan adalah melalui nilai *cross loading*, yaitu korelasi antara suatu indikator dengan semua konstruk yang ada dalam model. Indikator dikatakan memenuhi validitas diskriminan jika nilai *cross loading*-nya terhadap konstruk asal lebih tinggi dibandingkan dengan nilai korelasinya terhadap konstruk lain, dengan standar umum yaitu  $> 0,70$ . Hal ini menunjukkan bahwa indikator tersebut memang mengukur konstruk yang dimaksud, bukan konstruk lain, sehingga tidak terjadi tumpang tindih antar konstruk. Dengan demikian, pengujian validitas diskriminan melalui *cross loading* berperan penting dalam memastikan bahwa masing-masing konstruk dalam model bersifat unik dan tidak saling mengganggu satu sama lain dalam proses pengukuran.

**Tabel 4.10 Nilai *Cross Loading***

	<b>Perencanaan Anggaran (X1)</b>	<b>Sistem Pengukuran Anggaran (X2)</b>	<b>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)</b>	<b>Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)</b>
X1.1	0,763	0,132	0,333	0,312
X1.2	0,796	0,193	0,310	0,344
X1.3	0,881	0,221	0,340	0,442
X1.4	0,792	0,144	0,183	0,240
X1.5	0,832	0,218	0,280	0,425
X1.6	0,835	0,092	0,288	0,340
X1.7	0,885	0,122	0,293	0,370
X1.8	0,782	0,149	0,240	0,305
X1.9	0,827	0,121	0,345	0,299
X2.1	0,107	0,757	0,240	0,309
X2.2	0,149	0,829	0,230	0,322

	<b>Perencanaan Anggaran (X1)</b>	<b>Sistem Pengukuran Anggaran (X2)</b>	<b>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)</b>	<b>Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)</b>
X2.3	0,196	0,768	0,187	0,241
X2.4	0,154	0,722	0,230	0,293
X2.5	0,201	0,765	0,145	0,188
X2.6	0,043	0,803	0,227	0,246
X2.7	0,127	0,763	0,177	0,234
X2.8	0,184	0,804	0,233	0,267
X2.9	0,085	0,801	0,123	0,210
X2.10	0,206	0,840	0,254	0,342
X2.11	0,220	0,818	0,193	0,347
X2.12	0,041	0,860	0,205	0,271
X2.13	0,159	0,785	0,211	0,245
X2.14	0,206	0,844	0,164	0,293
X2.15	0,183	0,798	0,135	0,220
X2.16	0,195	0,805	0,218	0,244
X2.17	0,158	0,772	0,067	0,099
X2.18	0,211	0,817	0,194	0,273
Y.1	0,261	0,102	0,821	0,474
Y.2	0,381	0,176	0,873	0,621
Y.3	0,290	0,282	0,864	0,638
Y.4	0,285	0,171	0,801	0,499
Y.5	0,297	0,246	0,863	0,570
Y.6	0,359	0,232	0,860	0,603
Y.7	0,205	0,170	0,831	0,593
Y.8	0,310	0,283	0,873	0,597
Y.9	0,335	0,219	0,838	0,612
Z.1	0,341	0,240	0,572	0,740
Z.2	0,356	0,167	0,530	0,778
Z.3	0,271	0,288	0,470	0,786
Z.4	0,342	0,302	0,575	0,833
Z.5	0,365	0,262	0,592	0,835
Z.6	0,289	0,270	0,580	0,825
Z.7	0,315	0,221	0,515	0,787
Z.8	0,338	0,364	0,577	0,857
Z.9	0,357	0,303	0,618	0,814
Z.10	0,376	0,301	0,548	0,860
Z.11	0,262	0,238	0,594	0,801

	Perencanaan Anggaran (X1)	Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)
Z.12	0,470	0,253	0,517	0,734
Z.13	0,386	0,282	0,564	0,868
Z.14	0,223	0,340	0,555	0,778
Z.15	0,435	0,259	0,517	0,839

Berdasarkan hasil *cross loading* yang diperoleh, dapat disimpulkan bahwa seluruh indikator dalam penelitian ini telah memenuhi syarat validitas diskriminan. Hal ini ditunjukkan oleh nilai loading masing-masing indikator yang paling tinggi pada konstruk yang seharusnya diukur, serta memiliki nilai di atas 0,70 sebagaimana disarankan oleh (Hair et al, 2019). Dengan demikian, setiap indikator mampu membedakan konstruk yang diukurnya dari konstruk lainnya secara jelas dan konsisten. Validitas diskriminan yang baik ini mengindikasikan bahwa instrumen yang digunakan dalam penelitian sudah layak dan valid, sehingga dapat dilanjutkan ke tahap pengujian model struktural (*inner model*) untuk melihat pengaruh langsung maupun tidak langsung antar variabel dalam model penelitian.

### 3. *Composite Reliability*

*Cronbach's Alpha* adalah ukuran yang umum digunakan untuk menilai konsistensi internal item-item yang mengukur suatu konstruk. Nilai *Cronbach's Alpha* menunjukkan sejauh mana item-item dalam konstruk tersebut saling berkorelasi, dengan nilai di atas 0,7 dianggap menunjukkan reliabilitas yang baik. Nilai antara 0,6 hingga 0,7 masih dapat diterima, sementara nilai di bawah 0,6 menandakan bahwa instrumen yang digunakan tidak reliabel. Di sisi lain, *Composite Reliability* (CR) adalah ukuran reliabilitas yang lebih superior dibandingkan dengan *Cronbach's Alpha* karena tidak dipengaruhi oleh jumlah item

dalam konstruk. CR mengukur sejauh mana indikator-indikator dalam konstruk dapat merepresentasikan konstruk tersebut, dengan perhitungan yang didasarkan pada faktor loading setiap indikator. Nilai CR di atas 0,7 dianggap baik, dan nilai di atas 0,8 dianggap sangat baik, sementara nilai di bawah 0,6 menunjukkan masalah reliabilitas.

**Tabel 4.11 Uji Reabilitas**

<b>Variabel</b>	<b><i>Croanbach Alpha</i></b>	<b><i>Composite Reability</i></b>
Perencanaan Anggaran (X1)	0,940	0,947
Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	0,966	0,970
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,951	0,954
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,962	0,963

Berdasarkan hasil uji reliabilitas yang melibatkan nilai Cronbach's Alpha dan Composite Reliability (CR) pada variabel-variabel dalam penelitian dengan judul "Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja" dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini menunjukkan reliabilitas yang baik. Nilai *Cronbach's Alpha* untuk variabel Perencanaan Anggaran (X1) adalah 0,940, Sistem Pengukuran Anggaran (X2) sebesar 0,966, Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) sebesar 0,951, dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) sebesar 0,962 semuanya berada di atas ambang batas 0,7, yang menunjukkan konsistensi internal yang tinggi. Begitu juga dengan nilai *Composite Reliability*, yang untuk masing-masing variabel berturut-turut adalah 0,947, 0,970, 0,954, dan 0,963, yang semuanya lebih besar

dari 0,7. Ini mengindikasikan bahwa indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur setiap konstruk dapat diandalkan dan merepresentasikan variabel-variabel tersebut dengan baik. Dengan demikian, instrumen yang digunakan dalam penelitian ini dapat dipercaya dan memiliki kualitas yang memadai, memberikan dasar yang kuat untuk analisis lebih lanjut mengenai pengaruh perencanaan anggaran dan sistem pengukuran kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah melalui implementasi anggaran berbasis kinerja.

#### **4.1.4.2 Analisis Model Struktural (*Inner Model*)**

Setelah melakukan analisis terhadap model pengukuran untuk mengevaluasi validitas dan reliabilitas indikator terhadap konstruk atau variabel laten yang telah dirancang, langkah selanjutnya adalah melakukan analisis terhadap model struktural (*inner model*). Model struktural bertujuan untuk menggambarkan hubungan kausal antar variabel laten yang dikembangkan berdasarkan dasar teori yang ada, serta untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan dalam penelitian (Henseler et al., 2016). Pada penelitian ini, analisis model struktural melibatkan beberapa tahapan pengujian yaitu Koefisien Determinasi (*R-Square*) dan *F-Square*.

##### **1. *R-Square***

*R-Square* atau koefisien determinasi digunakan untuk menilai kualitas model dan memprediksi hubungan antara variabel atau konstruk laten. Koefisien determinasi ( $r^2$ ) berkisar antara 0 dan 1, yang menggambarkan sejauh mana pengaruh variabel laten atau konstruk eksogen terhadap variabel laten atau konstruk endogen (Chin, 1998). Nilai *R-Square* dalam model penelitian ini disajikan dalam Tabel 4.12.

**Tabel 4.12 Koefisien Determinasi**

	<i>R Square</i>	<i>R Square Adjusted</i>	Kategori
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,478	0,461	Sedang
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,248	0,233	Lemah

Berdasarkan Tabel 4.12, nilai *R-Square Adjusted* digunakan untuk menilai sejauh mana konstruk eksogen dapat menjelaskan konstruk endogen dalam model penelitian ini. Pada substruktur pertama yang menggambarkan pengaruh Perencanaan Anggaran (X1) dan Sistem Pengukuran Anggaran (X2) terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z), nilai *R-Square Adjusted* sebesar 0,233 menunjukkan bahwa kedua variabel tersebut secara simultan dapat menjelaskan perubahan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Profesi sebesar 23,3%, yang termasuk dalam kategori lemah. Sisa 76,7% dijelaskan oleh variabel eksogen lain yang tidak termasuk dalam penelitian ini. Sementara itu, pada substruktur kedua yang menggambarkan pengaruh Perencanaan Anggaran (X1), Sistem Pengukuran Anggaran (X2) dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y), nilai *R-Square Adjusted* sebesar 0,461 menunjukkan bahwa ketiga variabel tersebut secara simultan dapat menjelaskan perubahan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) sebesar 46,1%, yang juga tergolong dalam kategori sedang. Sisanya, yaitu 53,9%, dijelaskan oleh variabel eksogen lain yang tidak tercakup dalam penelitian ini.

## 2. Koefisien Jalur (*Path Coefficient*)

Uji signifikansi digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian dan untuk menentukan pengaruh langsung parsial dari variabel laten eksogen terhadap variabel laten endogen, serta pengaruh tidak langsung melalui variabel intervening (Hair et al., 2017). Dalam analisis Partial Least Squares (PLS), uji signifikansi dilakukan dengan menggunakan teknik *bootstrapping* pada model jalur (*path model*) yang telah dikonstruksi. Pendekatan ini diterapkan untuk mengatasi potensi masalah terkait asumsi normalitas data. Hasil uji signifikansi untuk pengujian hipotesis langsung (*direct effect*) dan tidak langsung (*indirect effect*) disajikan dalam Tabel 4.13 berikut.

**Tabel 4.13 Uji Signifikansi Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung**

<b>Model Pengaruh Langsung</b>	<b>Original Sample (O)</b>	<b>Sample Mean (M)</b>	<b>Standard Deviation (STDEV)</b>	<b>T Statistics (O/STDEV)</b>	<b>P Values</b>
Perencanaan Anggaran (X1) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,121	0,119	0,076	1,057	0,291
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,116	0,118	0,073	1,086	0,235
Perencanaan Anggaran (X1) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,373	0,382	0,067	5,574	0,000
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,267	0,280	0,085	3,133	0,002

<b>Model Pengaruh Langsung</b>	<b>Original Sample (O)</b>	<b>Sample Mean (M)</b>	<b>Standard Deviation (STDEV)</b>	<b>T Statistics ((O/STDEV))</b>	<b>P Values</b>
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,647	0,648	0,069	9,341	0,000
<b>Model Pengaruh Tidak Langsung</b>	<b>Original Sample (O)</b>	<b>Sample Mean (M)</b>	<b>Standard Deviation (STDEV)</b>	<b>T Statistics ((O/STDEV))</b>	<b>P Values</b>
Perencanaan Anggaran (X1) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,242	0,249	0,056	4,338	0,000
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,173	0,181	0,056	3,080	0,002

Berikut adalah hasil pengujian hipotesis terkait pengaruh langsung dan tidak langsung yang telah dilakukan.

1. Hipotesis 1: Perencanaan Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengaruh variabel Perencanaan Anggaran (X1) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) menunjukkan nilai koefisien regresi (O) sebesar 0,121 dengan arah hubungan tidak positif dan nilai P-Values sebesar  $0,291 > 0,05$  serta nilai t-statistik  $1,057 < 1,96$  (tabel kritis). Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa hipotesis ditolak, yang berarti

bahwa Perencanaan Anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2. Hipotesis 2: Sistem Pengukuran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengaruh variabel Sistem Pengukuran Anggaran (X2) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) menunjukkan nilai koefisien regresi (O) sebesar 0,116 dengan arah hubungan tidak positif dan nilai P-Values sebesar  $0,235 > 0,05$  serta nilai t-statistik  $1,086 < 1,96$  (tabel kritis). Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa hipotesis ditolak, yang berarti bahwa Sistem Pengukuran Anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

3. Hipotesis 3: Perencanaan Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Pengaruh variabel Perencanaan Anggaran (X1) terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) menunjukkan nilai koefisien regresi (O) sebesar 0,373 dengan arah hubungan positif dan nilai P-Values sebesar  $0,000 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $5,574 > 1,96$  (tabel kritis). Oleh karena itu, hipotesis diterima yang berarti Perencanaan Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.

4. Hipotesis 4: Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Pengaruh variabel Sistem Pengukuran Anggaran (X2) terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) menunjukkan nilai koefisien

regresi (O) sebesar 0,267 dengan arah hubungan positif dan nilai P-Values sebesar  $0,002 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $3,133 > 1,96$  (tabel kritis). Oleh karena itu, hipotesis diterima yang berarti Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.

5. Hipotesis 5: Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengaruh variabel Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) menunjukkan nilai koefisien regresi (O) sebesar 0,647 dengan arah hubungan positif dan nilai P-Values sebesar  $0,000 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $9,341 > 1,96$  (tabel kritis). Oleh karena itu, hipotesis diterima, yang berarti Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

6. Hipotesis 6: Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengaruh variabel Perencanaan Anggaran (X1) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) menunjukkan nilai koefisien regresi (O) sebesar 0,242 dengan arah hubungan positif dan nilai P-Values sebesar  $0,000 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $4,338 > 1,993$  (tabel kritis). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa hipotesis diterima alternatif, yang berarti Perencanaan Anggaran berpengaruh signifikan terhadap

Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.

7. Hipotesis 7: Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Pengaruh variabel Sistem Pengukuran Anggaran (X2) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) menunjukkan nilai koefisien regresi (O) sebesar 0,173 dengan arah hubungan positif dan nilai P-Values sebesar  $0,002 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $3,080 > 1,993$  (tabel kritis). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa hipotesis diterima alternatif, yang berarti Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.

Berikut merupakan perbandingan antaran pengaruh langsung dan tidak langsung setelah dilakukan uji hipotesis.

**Tabel 4.14 Tabel Perbandingan Uji Hipotesis Pengaruh Langsung dan Pengaruh Tidak Langsung Variabel X1 & X2 terhadap Y**

<b>Model Pengaruh Langsung</b>	<b><i>Original Sample (O)</i></b>	<b><i>Sample Mean (M)</i></b>	<b><i>Standard Deviation (STDEV)</i></b>	<b><i>T Statistics ( O/STDEV)</i></b>	<b><i>P Values</i></b>
Perencanaan Anggaran (X1) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,121	0,119	0,076	1,057	0,291
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) →	0,116	0,118	0,073	1,086	0,235

<b>Model Pengaruh Langsung</b>	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>T Statistics ( O/STDEV )</i>	<i>P Values</i>
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)					
<b>Model Pengaruh Tidak Langsung</b>	<b>Original Sample (O)</b>	<b>Sample Mean (M)</b>	<b>Standard Deviation (STDEV)</b>	<b>T Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>P Values</b>
Perencanaan Anggaran (X1) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,242	0,249	0,056	4,338	0,000
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,173	0,181	0,056	3,080	0,002

Berdasarkan hasil analisis yang disajikan dalam Tabel 4.14, dapat disimpulkan bahwa pengaruh langsung antara variabel independen (Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) tidak berpengaruh dibandingkan dengan pengaruh langsung melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z). Untuk variabel Perencanaan Anggaran (X1) tidak pengaruh langsung terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) menunjukkan koefisien sebesar 0,121 dengan t-statistik 1,057 dan p-value 0,291, sedangkan berpengaruh langsung melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) memiliki koefisien 0,242 dengan t-statistik 4,338 dan p-value 0,000, yang menunjukkan pengaruh yang lebih signifikan dibandingkan pengaruh langsungnya. Begitu pula untuk variabel Pengukuran Anggaran (X2), pengaruh langsung sebesar 0,116 dengan t-statistik

1,086 dan p-value 0,235 sedangkan berpengaruh langsung melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) memiliki koefisien 0,173 dengan t-statistik 3,080 dan p-value 0,002, yang menunjukkan pengaruh yang lebih signifikan dibandingkan pengaruh langsungnya. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) dapat dikategorikan sebagai variabel mediasi yang valid karena pengaruh langsung menunjukkan signifikansi statistik, koefisien yang relatif besar (masing-masing 0,242 untuk X1 dan 0,173 untuk X2) mengindikasikan bahwa Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja memberikan kontribusi mediasi yang besar. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran lebih efektif dalam mempengaruhi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui mediasi Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja daripada secara langsung tidak berpengaruh.

Selanjutnya perbandingan pengaruh langsung dan tidak langsung pada model struktural penelitian ini dipaparkan dalam Tabel 4.15 berikut:

**Tabel 4.15 Rangkuman Hasil Uji Hipotesis**

Hipotesis		Keputusan	Jenis Mediasi
H1	Perencanaan Anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Ditolak	-
H2	Sistem Pengukuran Anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Ditolak	-
H3	Perencanaan Anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	Diterima	-

Hipotesis		Keputusan	Jenis Mediasi
H4	Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	Diterima	-
H5	Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif secara signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	Diterima	-
H6	Perencanaan Anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	Diterima	<i>Partial Mediation</i>
H7	Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	Diterima	<i>Partial Mediation</i>

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis yang disajikan dalam tabel, dapat dijelaskan bahwa hipotesis H1 dan H2 diterima, sedangkan hipotesis H3-H7 diterima, yang menunjukkan bahwa model struktural memiliki validitas empiris yang kuat, di mana Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, namun keduanya berpengaruh positif signifikan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja yang selanjutnya berpengaruh positif signifikan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, serta Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terbukti memediasi secara parsial hubungan antara Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

### 3. *F-Square*

*F-Square* menggambarkan besarnya pengaruh dari variabel laten eksogen (prediktor) terhadap variabel laten endogen (kriteria) pada tatanan struktural. Nilai *F-Square* 0,02-0,15 kategori pengaruh lemah; nilai *F-Square* 0,15-0,35 kategori pengaruh moderat; nilai *F-Square* > 0,35 kategori pengaruh kuat (Haryono, 2016). Hasil pengujian *F-Square* dapat dilihat dalam Tabel 4.16 berikut:

**Tabel 4.16 Nilai *F-Square***

	<b>Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)</b>	<b>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)</b>
Perencanaan Anggaran (X1)	0,039	0,674
Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	0,222	0,978
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)		
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)		0,003

Berdasarkan hasil pengujian *F-Square* pada Tabel 4.16, dapat diketahui bahwa Berdasarkan hasil pengujian *F-Square* pada Tabel 4.16, diketahui bahwa Perencanaan Anggaran (X1) memiliki nilai *F-Square* sebesar 0,039 terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) dengan kategori pengaruh lemah dan sebesar 0,674 terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) dengan kategori pengaruh kuat, sedangkan Sistem Pengukuran Anggaran (X2) memiliki nilai *F-Square* sebesar 0,222 terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) dengan kategori pengaruh moderat dan sebesar 0,978 terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi

Pemerintah (Y) dengan kategori pengaruh kuat, sementara Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y) memiliki nilai *F-Square* sebesar 0,003 dengan kategori pengaruh lemah, sehingga dapat disimpulkan bahwa Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran memberikan pengaruh lebih kuat terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dibandingkan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja.

## **4.2 Pembahasan**

### **4.2.1 Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan hasil uji hipotesis diperoleh nilai P-Values sebesar  $0,291 > 0,05$  serta nilai t-statistik  $1,057 < 1,96$  menunjukkan bahwa Perencanaan Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa meskipun perencanaan anggaran merupakan tahapan penting dalam siklus pengelolaan keuangan daerah, namun dalam konteks pada OPD Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara perencanaan anggaran belum mampu memberikan dampak langsung terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja. Hal ini mengindikasikan bahwa kualitas perencanaan anggaran yang disusun belum sepenuhnya terintegrasi dengan indikator partisipasi dalam pengembangan sistem perencanaan sehingga belum mendukung pencapaian kinerja yang berorientasi pada hasil (*outcome*).

Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori cukup dengan persentase 51,2%. Skor tertinggi terdapat pada indikator pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan, yang menunjukkan bahwa unit kerja telah memiliki metode atau alat untuk memonitor pelaksanaan anggaran. Namun demikian, Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori cukup dengan persentase 51,2%. Skor tertinggi terdapat pada indikator pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan, yang menunjukkan bahwa unit kerja telah memiliki metode atau alat untuk memonitor pelaksanaan anggaran. Namun demikian, tingginya nilai pada indikator ini belum diikuti dengan peningkatan akuntabilitas kinerja secara signifikan, yang menunjukkan bahwa keberadaan alat pemantauan saja belum cukup tanpa pemanfaatan yang optimal dalam evaluasi kinerja.

Sejalan dengan temuan tersebut, berdasarkan Peraturan MENPAN RB RI Nomor 88 Tahun 2021 tentang Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Kabupaten Aceh Tenggara memperoleh nilai predikat CC dengan rentang nilai > 50 – 60 yang termasuk kategori cukup (memadai). Hal ini mengindikasikan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sudah tergolong cukup baik, namun masih memerlukan berbagai perbaikan, khususnya dalam optimalisasi pemanfaatan alat pemantauan untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja pada unit kerja.

Berdasarkan hasil uji *discriminant validity* yang dilihat dari nilai *cross loading* diperoleh nilai tertinggi sebesar 0,885 terdapat pada indikator pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan dengan pertanyaan unit kerja saya memiliki alat atau metode yang sesuai untuk memonitor pelaksanaan anggaran. Sementara itu, nilai *cross loading* terendah adalah 0,763 terdapat pada indikator partisipasi dalam pengembangan system perencanaan dengan pertanyaan saya dilibatkan dalam penyusunan rencana anggaran di unit kerja saya. Hal ini mengindikasikan bahwa keterlibatan pegawai dalam penyusunan anggaran masih belum merata. Rendahnya tingkat partisipasi ini berpotensi menyebabkan perencanaan anggaran kurang mencerminkan kebutuhan riil unit kerja serta kurang mendukung pencapaian target kinerja yang akuntabel. Perencanaan yang disusun secara *top-down* dan minim partisipasi cenderung hanya bersifat administratif dan kurang berorientasi pada hasil.

Secara teori, perencanaan anggaran merupakan proses sistematis dalam menentukan tujuan, sasaran, serta prioritas kegiatan pemerintah dengan memperkirakan kebutuhan sumber daya yang diperlukan untuk mencapainya (Mardiasmo, 2018). Dalam kerangka teori akuntabilitas publik, perencanaan anggaran memiliki peran penting sebagai alat untuk memastikan bahwa penggunaan dana publik sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan serta dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat. Menurut teori *New Public Management* (NPM), proses perencanaan anggaran yang baik tidak hanya berorientasi pada input, tetapi juga pada hasil (*outcome*) yang

diharapkan, sehingga mampu mencerminkan transparansi dan tanggung jawab kinerja aparatur pemerintah. Namun, apabila perencanaan anggaran hanya bersifat administratif tanpa melibatkan analisis kebutuhan yang mendalam atau partisipasi publik yang memadai, maka efektivitasnya dalam meningkatkan akuntabilitas akan berkurang.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Illayuniga, 2019), (Agustin, 2019), (Sjarlis & Ririn Oktaviani, 2022), dan (Oktavima Wisdaningrum, 2022), yang menyatakan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Menurut hasil-hasil penelitian tersebut, semakin baik perencanaan anggaran yang disusun, maka semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas yang dapat dicapai oleh organisasi.

Namun, hasil penelitian ini sejalan dengan temuan (Friska, 2014) dan (Sembiring, 2014) yang menyatakan bahwa perencanaan anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja, yang menunjukkan bahwa kualitas perencanaan anggaran saja belum cukup untuk meningkatkan akuntabilitas tanpa adanya pelaksanaan, evaluasi, dan tindak lanjut yang konsisten dalam pengelolaan anggaran.

Dengan demikian, secara teori dan empiris dapat disimpulkan bahwa perencanaan anggaran memang merupakan instrumen penting dalam mewujudkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, namun efektivitasnya sangat bergantung pada sejauh mana perencanaan tersebut diterapkan secara realistis, partisipatif, dan berorientasi pada hasil (*result-oriented budgeting*).

#### **4.2.2 Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan hasil uji hipotesis diperoleh nilai P-Values sebesar  $0,235 > 0,05$  serta nilai t-statistik  $1,086 < 1,96$  menunjukkan bahwa Sistem Pengukuran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan sistem pengukuran anggaran pada OPD Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara belum mampu secara langsung meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Meskipun sistem pengukuran anggaran telah tersedia dan digunakan dalam proses evaluasi kinerja, pelaporan, serta pengambilan keputusan, namun pelaksanaannya belum sepenuhnya dilakukan sesuai dengan indikator efektivitas anggaran, terutama dalam mengukur hubungan antara penggunaan anggaran dengan pencapaian kinerja. Selain itu, pengukuran realisasi anggaran masih lebih berfokus pada aspek penyerapan anggaran dan ketepatan waktu, sehingga belum sepenuhnya mencerminkan pencapaian kinerja yang dihasilkan dari penggunaan anggaran tersebut.

Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori cukup dengan persentase 49,3%. Skor tertinggi terdapat pada indikator kesesuaian realisasi dengan rencana, yang menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran dinilai telah mampu mendeteksi pengeluaran dan ketidakefisienan dalam pelaksanaan anggaran, namun belum diikuti dengan pemanfaatan hasil pengukuran secara optimal untuk meningkatkan akuntabilitas kinerja secara menyeluruh.

Dengan demikian, sistem pengukuran anggaran yang diterapkan belum berorientasi secara kuat pada pencapaian *output* dan *outcome* kinerja, sehingga dampaknya terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah masih terbatas.

Berdasarkan hasil uji *discriminant validity* yang dilihat dari nilai *cross loading* diperoleh nilai tertinggi sebesar 0,860 terdapat pada indikator kesesuaian realisasi dengan rencana dengan pertanyaan data pengukuran anggaran digunakan untuk mengoreksi pelaksanaan kegiatan yang menyimpang dari rencana. Sementara itu, nilai *cross loading* terendah adalah 0,722 terdapat pada indikator efektivitas anggaran dengan pertanyaan sistem pengukuran anggaran membantu memastikan pencapaian tujuan kegiatan yang dianggarkan. Hal ini mengindikasikan bahwa sistem pengukuran anggaran masih lebih efektif dalam mengendalikan penggunaan anggaran dibandingkan dalam mengaitkan realisasi anggaran dengan pencapaian tujuan kinerja secara substansial.

Secara teori, sistem pengukuran anggaran merupakan bagian dari mekanisme manajemen kinerja sektor publik yang berfungsi untuk menilai sejauh mana *output* dan *outcome* kegiatan pemerintah sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan (Mahmudi, 2015). Menurut teori *New Public Management* (NPM), pengukuran kinerja merupakan salah satu instrumen penting untuk menciptakan transparansi, efisiensi, dan akuntabilitas dalam sektor publik. Melalui sistem pengukuran yang baik, organisasi dapat mengidentifikasi kesenjangan antara target dan realisasi kinerja, serta menilai

efektivitas penggunaan sumber daya publik. Namun, apabila indikator kinerja tidak dirancang dengan tepat atau hasil pengukurannya tidak dijadikan dasar evaluasi, maka sistem tersebut tidak akan berdampak signifikan terhadap peningkatan akuntabilitas.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Sjarlis & Ririn Oktaviani, 2022) yang menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Menurut penelitian tersebut, sistem pengukuran kinerja yang dirancang dengan baik dapat meningkatkan kualitas informasi dan transparansi pelaporan, sehingga berdampak pada meningkatnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Namun demikian, hasil penelitian ini sejalan dengan temuan (Oktavima Wisdaningrum, 2022) yang menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Hal ini mengindikasikan bahwa keberadaan sistem pengukuran kinerja saja tidak cukup tanpa adanya komitmen organisasi dan implementasi yang konsisten untuk menindaklanjuti hasil pengukuran ke dalam perbaikan kinerja.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa meskipun secara teori sistem pengukuran anggaran merupakan instrumen penting dalam mewujudkan akuntabilitas kinerja, namun dalam implementasinya di lapangan, efektivitas sistem tersebut sangat bergantung pada komitmen

pimpinan, kualitas sumber daya manusia, serta konsistensi dalam penggunaan hasil pengukuran sebagai dasar pengambilan keputusan manajerial.

#### **4.2.3 Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

Berdasarkan hasil uji hipotesis diperoleh nilai P-Values sebesar  $0,000 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $5,574 > 1,96$  menunjukkan bahwa Perencanaan Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik perencanaan anggaran yang dilakukan, semakin tinggi pula tingkat keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja pada instansi pemerintah.

Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori cukup dengan persentase 51,2%. Skor tertinggi terdapat pada indikator pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan, yang menunjukkan bahwa pelaksanaan perencanaan anggaran pada OPD Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara sudah berjalan namun implementasinya masih belum optimal.

Berdasarkan hasil uji *discriminant validity* yang dilihat dari nilai *cross loading* diperoleh nilai tertinggi sebesar 0,885 terdapat pada indikator pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan dengan pertanyaan unit kerja saya memiliki alat atau metode yang sesuai untuk memonitor pelaksanaan anggaran. Sementara itu, nilai *cross*

*loading* terendah adalah 0,763 terdapat pada indikator partisipasi dalam pengembangan system perencanaan dengan pertanyaan saya dilibatkan dalam penyusunan rencana anggaran di unit kerja saya. Hal ini mengindikasikan bahwa keterlibatan pegawai dalam penyusunan perencanaan anggaran yang jelas, terutama dalam hal penetapan tujuan dan penggunaan alat pemantauan kinerja, mampu memberikan arah dan pedoman dalam implementasi anggaran berbasis kinerja.

Secara teori, implementasi anggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) merupakan sistem penganggaran yang mengaitkan secara langsung antara dana yang dialokasikan (*input*) dengan hasil atau kinerja yang diharapkan (*output dan outcome*) (Mardiasmo, 2018). Teori ini sejalan dengan konsep *New Public Management* (NPM) yang menekankan efisiensi, efektivitas, dan akuntabilitas dalam pengelolaan sumber daya publik melalui pengukuran kinerja yang jelas. Dengan demikian, perencanaan anggaran menjadi fondasi utama yang menentukan sejauh mana program dan kegiatan pemerintah dapat diimplementasikan sesuai dengan sasaran yang telah direncanakan.

Perencanaan anggaran yang baik harus disusun berdasarkan prinsip *performance-based planning*, yakni menekankan keterkaitan antara sasaran strategis, indikator kinerja, serta kebutuhan anggaran. Melalui proses ini, pemerintah dapat memastikan bahwa setiap rupiah yang dialokasikan memiliki kontribusi langsung terhadap pencapaian hasil yang diharapkan. Sebaliknya, jika perencanaan tidak dilakukan secara sistematis dan berbasis

data, maka implementasi anggaran berbasis kinerja akan sulit mencapai efektivitas yang diinginkan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan temuan (Utari, 2024) dan (Romadani, 2021) yang menunjukkan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Artinya, semakin baik kualitas perencanaan anggaran yang dilakukan oleh instansi pemerintah, maka semakin besar pula keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa perencanaan anggaran yang disusun secara matang, realistis, dan partisipatif merupakan faktor kunci dalam keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja. Perencanaan yang baik memberikan arah, struktur, dan indikator evaluasi yang jelas, sehingga pelaksanaan anggaran dapat berjalan efektif, efisien, dan sesuai dengan tujuan strategis organisasi pemerintah.

#### **4.2.4 Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

Berdasarkan hasil uji hipotesis diperoleh nilai P-Values sebesar  $0,002 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $3,133 > 1,96$  menunjukkan bahwa Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik sistem pengukuran anggaran yang diterapkan, maka semakin tinggi pula tingkat keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja pada OPD Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara.

Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori cukup dengan persentase 49,3%. Skor tertinggi terdapat pada indikator kesesuaian realisasi dengan rencana, yang menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran telah mampu mengidentifikasi penyimpangan dan pengeluaran yang tidak diperlukan, sehingga berfungsi sebagai alat pengendalian biaya dalam pelaksanaan anggaran. Kondisi ini mengindikasikan bahwa sistem pengukuran anggaran berperan penting dalam mendukung penerapan prinsip anggaran berbasis kinerja, khususnya pada aspek pengendalian dan kesesuaian pelaksanaan anggaran dengan perencanaan.

Namun demikian, capaian tersebut belum sepenuhnya diikuti dengan optimalisasi implementasi anggaran berbasis kinerja, terutama dalam mendorong pencapaian *output* dan *outcome* kinerja secara maksimal. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun sistem pengukuran anggaran telah berjalan dengan baik, pemanfaatan hasil pengukuran tersebut masih perlu ditingkatkan agar implementasi anggaran berbasis kinerja tidak hanya berfokus pada kesesuaian realisasi anggaran, tetapi juga pada pencapaian hasil dan manfaat kinerja yang lebih optimal.

Berdasarkan hasil uji *discriminant validity* yang dilihat dari nilai *cross loading* diperoleh nilai tertinggi sebesar 0,860 terdapat pada indikator kesesuaian realisasi dengan rencana dengan pertanyaan data pengukuran anggaran digunakan untuk mengoreksi pelaksanaan kegiatan yang menyimpang dari rencana. Sementara itu, nilai *cross loading* terendah adalah 0,722

terdapat pada indikator efektivitas anggaran dengan pertanyaan sistem pengukuran anggaran membantu memastikan pencapaian tujuan kegiatan yang dianggarkan. Hal ini mengindikasikan bahwa sistem pengukuran anggaran masih lebih efektif dalam mengendalikan penggunaan anggaran dibandingkan dalam mengaitkan realisasi anggaran dengan pencapaian tujuan kinerja secara substansial.

Secara teori, sistem pengukuran anggaran merupakan bagian penting dari mekanisme manajemen kinerja sektor publik yang berfungsi untuk menilai sejauh mana pelaksanaan anggaran dapat mencapai target kinerja yang telah direncanakan (Mardiasmo, 2018). Dalam konteks teori akuntabilitas publik, sistem pengukuran anggaran menjadi alat pengendalian yang memungkinkan organisasi publik mempertanggungjawabkan penggunaan sumber daya publik secara efisien, efektif, dan transparan. Pengukuran ini dilakukan secara sistematis, berkelanjutan, serta berbasis pada indikator kinerja yang telah ditetapkan, baik dari aspek keuangan maupun non-keuangan.

Sistem pengukuran yang baik memberikan umpan balik bagi manajemen untuk menilai efektivitas program serta menentukan strategi perbaikan pada periode selanjutnya. Sebaliknya, sistem pengukuran yang tidak akurat atau tidak konsisten dapat menghambat proses evaluasi dan menyebabkan implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi tidak efektif, karena tidak tersedia dasar yang kuat untuk menilai kesesuaian antara

pelaksanaan kegiatan dengan tujuan serta indikator yang telah dirumuskan pada tahap perencanaan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian (Kuntami *et al*, 2022) dan (Wahyuni *et al*, 2022) yang menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Temuan ini memperkuat pandangan bahwa semakin tinggi kualitas sistem pengukuran yang diterapkan, maka semakin besar pula kemampuan instansi pemerintah dalam melaksanakan anggaran secara efisien, terarah, dan sesuai dengan sasaran kinerja yang telah ditetapkan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa sistem pengukuran anggaran yang baik dan terintegrasi secara langsung berkontribusi terhadap keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja. Sistem ini membantu instansi pemerintah memastikan bahwa setiap rupiah yang dibelanjakan berkontribusi nyata terhadap pencapaian hasil yang diharapkan, serta memperkuat prinsip transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan publik.

#### **4.2.5 Pengaruh Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan hasil uji hipotesis diperoleh nilai P-Values sebesar  $0,000 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $9,341 > 1,96$  menunjukkan bahwa Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik implementasi anggaran berbasis kinerja yang

diterapkan, maka semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas kinerja pada instansi pemerintah.

Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori cukup dengan persentase 58,8%. Skor tertinggi terdapat pada indikator manfaat (*benefits*), yang menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran telah memberikan manfaat dalam mendukung pelaksanaan anggaran berbasis kinerja pada OPD Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara. Namun demikian, dominasi penilaian pada kategori cukup mengindikasikan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja belum sepenuhnya optimal dalam mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja secara maksimal.

Berdasarkan hasil uji *discriminant validity* yang dilihat dari nilai *cross loading* diperoleh nilai tertinggi sebesar 0,868 terdapat pada indikator manfaat (*benefits*) dengan pertanyaan penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan akuntabilitas. Implementasi anggaran berbasis kinerja dinilai telah memberikan manfaat dalam pelaksanaan program dan kegiatan. Sementara itu, nilai *cross loading* terendah adalah 0,734 terdapat pada indikator hasil (*outcome*) dengan pertanyaan kegiatan yang dilaksanakan dengan anggaran berbasis kinerja memberikan manfaat nyata bagi masyarakat atau pengguna layanan. Hal ini mengindikasikan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja masih lebih dirasakan pada aspek administratif dan pertanggungjawaban, dibandingkan dengan pencapaian hasil akhir yang secara langsung dirasakan oleh masyarakat.

Secara teori, anggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) merupakan pendekatan penganggaran yang mengaitkan secara langsung antara alokasi dana dengan *output* dan *outcome* dari program atau kegiatan (Mardiasmo, 2018). Pendekatan ini menekankan pentingnya pencapaian hasil (kinerja) atas penggunaan sumber daya publik, bukan hanya berfokus pada seberapa besar dana yang digunakan. Oleh karena itu, implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi instrumen penting dalam mendorong transparansi, efisiensi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan publik.

Dalam kerangka teori akuntabilitas publik, implementasi anggaran berbasis kinerja berfungsi sebagai mekanisme pertanggungjawaban yang memastikan bahwa setiap pengeluaran publik menghasilkan manfaat yang nyata bagi masyarakat. Hal ini sejalan dengan pernyataan Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan BPKP (2000) bahwa akuntabilitas kinerja merupakan kewajiban instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan hasil dan manfaat dari setiap program atau kegiatan kepada publik serta otoritas yang berwenang. Dengan adanya sistem ini, capaian kinerja dapat dievaluasi secara objektif berdasarkan indikator yang terukur dan transparan.

Penelitian terdahulu oleh (Utari, 2024) dan (Wahyuni et al, 2022) juga menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja. Keterkaitan yang jelas antara anggaran dan kinerja membuat pelaksanaan program lebih

terarah, hasilnya lebih mudah diukur, dan pertanggungjawaban kinerjanya menjadi lebih transparan serta dapat diuji keandalannya.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi kualitas implementasi anggaran berbasis kinerja, maka semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penerapan anggaran berbasis kinerja secara konsisten dan menyeluruh tidak hanya meningkatkan efektivitas penggunaan sumber daya, tetapi juga menumbuhkan budaya kerja yang lebih bertanggung jawab, transparan, dan berorientasi pada hasil di lingkungan sektor publik.

#### **4.2.6 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Berdasarkan hasil uji hipotesis diperoleh nilai P-Values sebesar  $0,000 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $4,338 > 1,993$  menunjukkan bahwa Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik perencanaan anggaran yang dilakukan, maka semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah apabila didukung oleh implementasi anggaran berbasis kinerja yang efektif.

Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori baik dengan rata-rata skor keseluruhan sebesar 3,046. Skor tertinggi terdapat pada indikator manfaat

*(benefits)*, yang menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi jembatan yang menghubungkan perencanaan anggaran dengan pencapaian akuntabilitas. Tanpa adanya implementasi yang terarah pada pencapaian *output* dan *outcome*, maka perencanaan yang telah disusun tidak akan memberikan kontribusi signifikan terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja. Oleh karena itu, penting bagi instansi pemerintah untuk tidak hanya fokus pada penyusunan rencana anggaran yang sistematis, tetapi juga memastikan bahwa pelaksanaannya berorientasi pada hasil dan dilakukan dengan prinsip transparansi serta akuntabilitas. Dengan demikian, integrasi antara perencanaan dan implementasi anggaran berbasis kinerja akan memperkuat mekanisme pertanggungjawaban publik dan mendukung terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik.

Berdasarkan hasil uji *discriminant validity* yang dilihat dari nilai *cross loading* diperoleh nilai tertinggi sebesar 0,868 terdapat pada indikator manfaat *(benefits)* dengan pertanyaan penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan akuntabilitas. Implementasi anggaran berbasis kinerja dinilai telah memberikan manfaat dalam pelaksanaan program dan kegiatan. Sementara itu, nilai *cross loading* terendah adalah 0,734 terdapat pada indikator hasil *(outcome)* dengan pertanyaan kegiatan yang dilaksanakan dengan anggaran berbasis kinerja memberikan manfaat nyata bagi masyarakat atau pengguna layanan.

Secara teori, anggaran berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) berperan sebagai instrumen yang mengaitkan antara sumber daya

yang dialokasikan dalam perencanaan dengan hasil (*output dan outcome*) yang dicapai dalam pelaksanaan. Implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi mekanisme penghubung (*linkage*) yang memastikan agar perencanaan anggaran tidak hanya bersifat administratif, tetapi benar-benar mendorong pencapaian kinerja yang terukur dan akuntabel. Tanpa adanya implementasi yang terfokus pada pencapaian hasil, maka perencanaan yang baik sekalipun tidak akan mampu meningkatkan akuntabilitas kinerja secara signifikan.

Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Nadianti, 2018) yang menemukan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh tidak langsung terhadap akuntabilitas kinerja melalui implementasi anggaran berbasis kinerja. Artinya, implementasi anggaran berbasis kinerja bertindak sebagai mediator penuh (*full mediation*) dalam hubungan tersebut. Dengan demikian, semakin efektif implementasi anggaran berbasis kinerja dijalankan, maka semakin kuat pula pengaruh perencanaan anggaran terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa integrasi antara perencanaan anggaran dan implementasi anggaran berbasis kinerja merupakan kunci utama dalam memperkuat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penerapan sistem ini tidak hanya meningkatkan efisiensi penggunaan anggaran, tetapi juga membangun budaya kerja yang transparan, bertanggung jawab, dan berorientasi pada hasil (*result-oriented governance*) sesuai prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*).

#### **4.2.7 Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat Memediasi Pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja**

Berdasarkan hasil uji hipotesis diperoleh nilai P-Values sebesar P-Values sebesar  $0,002 < 0,05$  serta nilai t-statistik  $3,080 > 1,993$  menunjukkan bahwa Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin baik sistem pengukuran kinerja yang diterapkan, maka semakin tinggi pula tingkat akuntabilitas kinerja instansi pemerintah apabila didukung oleh implementasi anggaran berbasis kinerja yang efektif.

Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden, sebagian besar responden memberikan penilaian pada kategori baik dengan rata-rata skor keseluruhan sebesar 3,046. Skor tertinggi terdapat pada indikator manfaat (*benefits*), yang menunjukkan bahwa ketika hasil pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar dalam penyusunan anggaran, maka proses penganggaran menjadi lebih terfokus pada hasil (*results-oriented budgeting*), bukan sekadar alokasi dana. Hal ini akan mendorong peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah karena setiap rupiah yang dialokasikan dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan *output* dan *outcome* yang telah diukur. Selain itu, implementasi anggaran berbasis kinerja memastikan bahwa indikator kinerja yang diukur benar-benar diinternalisasi dalam proses perencanaan dan pelaksanaan kegiatan, sehingga akuntabilitas

kinerja dapat terwujud secara menyeluruh dan tidak hanya bersifat administratif. Hal ini juga akan meningkatkan kepercayaan publik karena pemerintah dapat menunjukkan bahwa anggaran yang digunakan benar-benar mendukung pencapaian tujuan pembangunan sesuai prioritas yang telah ditetapkan.

Berdasarkan hasil uji *discriminant validity* yang dilihat dari nilai *cross loading* diperoleh nilai tertinggi sebesar 0,868 terdapat pada indikator manfaat (*benefits*) dengan pertanyaan penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan akuntabilitas. implementasi anggaran berbasis kinerja dinilai telah memberikan manfaat dalam pelaksanaan program dan kegiatan. Sementara itu, nilai *cross loading* terendah adalah 0,734 terdapat pada indikator hasil (*outcome*) dengan pertanyaan kegiatan yang dilaksanakan dengan anggaran berbasis kinerja memberikan manfaat nyata bagi masyarakat atau pengguna layanan.

Secara teori, sistem pengukuran kinerja berperan sebagai alat evaluasi untuk menilai sejauh mana tujuan organisasi telah tercapai, sedangkan akuntabilitas kinerja mencerminkan tanggung jawab instansi pemerintah terhadap hasil yang diperoleh. Implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi mekanisme penting yang menjembatani kedua aspek tersebut, karena hasil pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar dalam penyusunan, pelaksanaan, serta pertanggungjawaban anggaran. Dengan demikian, setiap alokasi dana dapat dikaitkan langsung dengan output dan outcome yang terukur.

Ketika sistem pengukuran kinerja diintegrasikan secara efektif ke dalam proses penganggaran, maka pengelolaan keuangan akan lebih berorientasi pada hasil (*result-oriented budgeting*) daripada sekadar alokasi dana administratif. Hal ini tidak hanya meningkatkan efisiensi dan efektivitas penggunaan anggaran, tetapi juga memperkuat akuntabilitas publik karena pemerintah dapat mempertanggungjawabkan kinerjanya secara transparan berdasarkan indikator yang telah diukur.

Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Nadianti, 2018) yang menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memediasi secara parsial hubungan antara sistem pengukuran kinerja dan akuntabilitas kinerja. Artinya, sistem pengukuran kinerja berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas, namun pengaruh tersebut semakin kuat apabila diiringi dengan implementasi anggaran berbasis kinerja.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja memiliki peran strategis dalam memperkuat hubungan antara sistem pengukuran kinerja dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penerapan sistem ini tidak hanya mendorong efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya publik, tetapi juga memperkuat transparansi dan tanggung jawab instansi pemerintah dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*).

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1 Kesimpulan**

Berdasarkan hasil analisis data penelitian dan pembahasan yang telah dikemukakan sebelumnya maka dapat diambil kesimpulan yaitu sebagai berikut:

1. Perencanaan Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun perencanaan anggaran telah dilakukan, namun proses tersebut belum sepenuhnya diikuti oleh pelaksanaan, pengendalian, dan evaluasi yang efektif sehingga tidak memberikan kontribusi nyata terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja.
2. Sistem Pengukuran Anggaran tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara. Hal ini menunjukkan bahwa meskipun sistem pengukuran anggaran diterapkan, namun belum dimanfaatkan secara optimal sebagai dasar pengambilan keputusan, evaluasi kinerja, dan pertanggungjawaban sehingga tidak menghasilkan pengaruh langsung terhadap akuntabilitas.
3. Perencanaan Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik kualitas perencanaan anggaran meliputi penetapan tujuan, indikator, target, serta alokasi sumber daya semakin efektif pula implementasi anggaran berbasis kinerja di OPD Kabupaten Aceh Tenggara.

4. Sistem Pengukuran Anggaran berpengaruh terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengukuran yang jelas dan terukur mampu mendukung proses monitoring dan evaluasi serta memperkuat implementasi anggaran berbasis kinerja.
5. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara. Hal ini menunjukkan bahwa ketika implementasi anggaran dilakukan dengan prinsip efektivitas, efisiensi, dan transparansi, maka akuntabilitas kinerja pemerintah akan meningkat.
6. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara. Hal ini menunjukkan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi jalur penting yang menghubungkan perencanaan anggaran dengan peningkatan akuntabilitas. Artinya, perencanaan yang baik baru berdampak pada akuntabilitas jika diikuti implementasi anggaran yang tepat.
7. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dapat memediasi pengaruh Sistem Pengukuran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara pada OPD Kabupaten Aceh Tenggara. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengukuran yang baik akan meningkatkan akuntabilitas apabila diterapkan bersama implementasi anggaran berbasis kinerja secara konsisten dan berkelanjutan.

## 5.2 Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan, maka peneliti dapat memberikan saran-saran sebagai berikut:

a. Bagi OPD Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara

1. Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden pada variabel akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang berada pada kategori cukup menunjukkan bahwa akuntabilitas kinerja instansi pemerintah perlu melakukan penguatan secara berkelanjutan guna meningkatkan nilai dan predikat akuntabilitas kinerja agar sesuai dengan standar nasional. Upaya ini dapat dilakukan melalui peningkatan kualitas perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, serta evaluasi kinerja yang terintegrasi dan berorientasi pada hasil (*outcome*).
2. Berdasarkan hasil deskriptif jawaban responden pada variabel sistem pengukuran anggaran yang berada pada kategori cukup menunjukkan bahwa sistem pengukuran anggaran perlu dioptimalkan dengan memastikan penerapannya sesuai dengan indikator efektivitas anggaran, khususnya dalam memantau dan mengevaluasi realisasi anggaran secara tepat waktu. Pemerintah Kabupaten Aceh Tenggara disarankan untuk memperkuat mekanisme monitoring dan evaluasi berbasis indikator kinerja agar hasil pengukuran anggaran dapat digunakan sebagai dasar perbaikan pelaksanaan kegiatan dan pengambilan keputusan.

b. Bagi peneliti selanjutnya

Bagi peneliti selanjutnya yang tertarik untuk meneliti masalah yang sama, dianjurkan meneliti pada subjek yang lain, dengan variabel-variabel lain yang

berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan dapat mengambil sampel yang lebih luas lagi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdillah, M. R., Wu, W., & Anita, R. (2022). *Can altruistic leadership prevent knowledge-hiding behaviour? Testing dual mediation mechanisms. Knowledge Management Research and Practice, 20(3), 352–366.* <https://doi.org/10.1080/14778238.2020.1776171>.
- Agustin, N. (2019). Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Publik pada Pemerintah Daerah Provinsi Riau. *Akuntansi Dan Manajemen, 14(2), 109–118.*
- Ghozali, I. (2021). *Partial least squares : konsep, teknik dan aplikasi menggunakan program SmartPLS 3.2.9 untuk penelitian empiris (3rd ed.)*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Herliani, H., Sari, M., & Nurmalasari, E. (2021). *Effect of Competence of Village Government Apparatus and Organizational Commitment on Village Government Performance with Village Financial Management as an Intervening Variable (Case Study in Villages in East Seunagan District, Nagan Raya Regency)*. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal), 4(4), 9158–9165.* <https://doi.org/10.33258/birci.v4i4.2916>.
- Illayuniga, R. (2019). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Opd Surabaya Yuliastuti Rahayu Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya.
- Januri, J., Alpi, M. F., & Sinaga, A. (2023). Peranan Efektivitas Pengelolaan Dana Desa: Sistem Pengendalian Internal dan Kompetensi Desa dengan Akuntabilitas sebagai Variabel Intervening. *Liabilities: Jurnal Pendidikan Akuntansi, Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.* <https://jurnal.umsu.ac.id/index.php/liabilities>.
- Juliandi, A., Irfan, & Manurung, S. (2015). *Metode Penelitian Bisnis*. Medan: Umsu Pers.

- Kuntadi, C., & Zakaria, M. I. (2022). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penyusunan Anggaran: Sumber Daya Manusia, Penghargaan dan Sanksi (*Literature Review*). *Jurnal Ilmu Multidisiplin*. <https://doi.org/10.38035/jim.v1i3>.
- Lubis, R., Sari, E. N., & Hanum, Z. (2024). *Analysis of Factors Implementing SIPD with Leadership Support as Moderating in Medan City Government. Proceeding 2nd Medan International Economics and Business*, 2(1), 409–419. Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
- Maghfirah Miga, C. L., Sari, M., & Dahrani. (2024). *The Influence of Gender, Work Experience and Independence on Audit Quality of Government Internal Audit Officials at the South Aceh District Inspectorate. Proceeding 2nd Medan International Economics and Business*, 2(1), 780–790. Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
- Marsyela, R., & Rahmawati, M. I. (2023). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, Sistem Informasi Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Intansi Pemerintah Kota Surabaya.
- Oktavima Wisdaningrum. (2022). Pengaruh Perencanaan Anggaran, Sistem Pengukuran Anggaran, Dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Kabupaten Banyuwangi. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*.
- Riduwan. (2010). *Skala pengukuran variabel-variabel penelitian*. Bandung: Alfabeta.
- Rizki Hasanah Damanik. (2018). Pengaruh Kebijakan Penyusunan Anggaran, Penerapan Anggaran Dan Belanja Daerah Berbasiskinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Provinsi Sumatera Utara. 1.
- Rizki, M. S., & Rialdy, N. (2023). Pengaruh Penerapan Akuntansi Pemerintahan Dan Pengawasan Kualitas Laporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja

Instansi Pemerintah Provinsi Sumatera Utara Pada Badan Keuangan Dan Aset Daerah. *Jurnal Lentera Bisnis*, 12(2). <https://plj.ac.id/ojs/index.php/jrlab>.

Sjarlis, S., & Ririn Oktaviani, A. (2022). Pengaruh Perencanaan Kinerja, Pengukuran Kinerja, Pelaporan Kinerja, Evaluasi Kinerja dan Capaian Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja. In *Jurnal Magister Manajemen Nobel Indonesia* (Vol. 3).

Sugiyono. (2019). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif Dan R&D* (Ed. 1, Cet). ALFABETA.

[www.acehtenggarakab.go.id](http://www.acehtenggarakab.go.id). (2025). Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Aceh Tenggara. <https://acehtenggarakab.go.id/halaman/skpk-pemkab-aceh-tenggara>.

# LAMPIRAN

Lampiran 1. Kuesioner Penelitian

**KUESIONER PENELITIAN**

Kepada Yth,  
Bapak/Ibu/Saudara/i  
Di tempat

Dalam rangka menyelesaikan tugas akhir tesis untuk memenuhi persyaratan gelar magister Strata-2 (S-2) pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, saya:

Nama : Aurani Raodah  
Nim : 2320050034  
Prodi/Konsentrasi : Magister Akuntansi

Bermaksud untuk mengadakan penelitian dengan judul **“Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Sistem Pengukuran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Melalui Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemerintahan Kabupaten Aceh Tenggara)”**.

Untuk itu besar harapan saya agar Bapak/Ibu/Saudara/i bersedia untuk mengisi kuesioner, sehingga jawaban yang didapatkan dari hasil kuesioner ini dapat memberikan informasi guna melengkapi data yang diperlukan dalam penelitian.

Penelitian ini sama sekali tidak akan menimbulkan kerugian bagi Bapak/Ibu/Saudara/i. Semua informasi dari hasil penelitian hanya digunakan untuk kepentingan penelitian dan akan dijaga kerahasiaannya. Atas segala bantuan dan partisipasi Bapak/Ibu/Saudara/i dalam pengisian kuesioner ini saya ucapkan terimakasih.

**Medan, Juli 2025**

**Hormat Saya,**



**Aurani Raodah**

## Cara Pengisian Kuesioner :

Bapak/Ibu/Saudara/i cukup memberikan tanda (√) pada pilihan jawaban yang tersedia sesuai dengan pendapat Bapak/Ibu/Saudara/i. Setiap pernyataan mengharapkan hanya ada satu jawaban. Setiap angka akan mewakili tingkat kesesuaian dengan pendapat Bapak/Ibu/Saudara/i. Skor/nilai jawaban adalah sebagai berikut:

Angka 5 = Sangat Baik (SB)

Angka 4 = Baik (B)

Angka 3 = Cukup Baik (CB)

Angka 2 = Kurang Baik (KB)

Angka 1 = Tidak Baik (TB)

## Identitas Responden

1. Nama Responden : ..... (Boleh tidak diisi)
2. Umur :  < 25 tahun  25-30 tahun  
 31- 36 tahun  > 36 tahun
3. Jenis Kelamin :  Laki-laki  Perempuan
4. Pendidikan Terakhir :  D3  S3  
 S1  Lain-lain  
 S2
5. Jurusan Pendidikan :  Ekonomi  Teknik  
 Hukum  Lain-lain  
 Sosial
6. Masa Kerja Pegawai : .... Tahun
7. Jabatan : .....
8. Masa Jabatan Saat Ini : .... Tahun

**DAFTAR PERTANYAAN UNTUK VARIABEL PERENCANAAN ANGGARAN (X1)**

No	Pernyataan	Nilai				
		SB	B	CB	KB	TB
<b>Indikator : Partisipasi dalam pengembangan system perencanaan</b>						
1	Saya dilibatkan dalam penyusunan rencana anggaran di unit kerja saya.					
2	Atasan saya meminta masukan dari saya dalam pengembangan sistem perencanaan anggaran.					
3	Saya merasa memiliki kesempatan untuk berkontribusi dalam merancang kegiatan yang akan dianggarkan.					
<b>Indikator : Penetapan tujuan</b>						
4	Penyusunan anggaran di unit kerja saya ditetapkan dengan jelas sejak awal.					
5	Penetapan tujuan anggaran melibatkan analisis kebutuhan secara mendalam.					
6	Tujuan dari setiap kegiatan yang dianggarkan dijelaskan secara spesifik dan terukur.					
<b>Indikator : Pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan</b>						
7	Unit kerja saya memiliki alat atau metode yang sesuai untuk memonitor pelaksanaan anggaran.					
8	Saya memahami bagaimana menggunakan alat atau metode untuk memantau realisasi anggaran.					
9	Data pemantauan realisasi anggaran di unit kerja saya mudah diakses dan digunakan untuk evaluasi.					

**DAFTAR PERTANYAAN UNTUK VARIABEL  
SISTEM PENGUKURAN ANGGARAN (X2)**

No	Pernyataan	Nilai				
		SB	B	CB	KB	TB
<b>Indikator: Efisiensi Penggunaan Anggaran</b>						
1	Proses pengukuran anggaran di unit kerja saya membantu memastikan penggunaan anggaran yang efisien.					
2	Sistem pengukuran anggaran mampu mengidentifikasi pengeluaran yang tidak diperlukan.					
3	Hasil pengukuran anggaran digunakan untuk memperbaiki efisiensi kegiatan selanjutnya.					
<b>Indikator: Efektivitas Anggaran</b>						
4	Sistem pengukuran anggaran membantu memastikan pencapaian tujuan kegiatan yang dianggarkan.					
5	Pengukuran anggaran dilakukan untuk menilai sejauh mana kegiatan mencapai target yang telah ditetapkan.					
6	Hasil pengukuran anggaran digunakan untuk meningkatkan efektivitas program atau kegiatan berikutnya.					
<b>Indikator: Realisasi Anggaran Tepat Waktu</b>						
7	Sistem pengukuran anggaran di unit kerja saya membantu memastikan realisasi anggaran dilakukan tepat waktu.					
8	Jadwal pelaksanaan kegiatan diukur dan dipantau untuk memastikan tidak terjadi keterlambatan penggunaan anggaran.					
9	Hasil pengukuran realisasi anggaran digunakan untuk menilai ketepatan waktu pelaksanaan kegiatan.					
<b>Indikator: Kesesuaian Realisasi dengan Rencana</b>						
10	Sistem pengukuran anggaran digunakan untuk memastikan realisasi anggaran sesuai dengan rencana awal.					
11	Hasil pengukuran anggaran dibandingkan dengan rencana untuk mengetahui adanya deviasi.					
12	Data pengukuran anggaran digunakan untuk mengoreksi pelaksanaan kegiatan yang menyimpang dari rencana					

No	Pernyataan	Nilai				
		SB	B	CB	KB	TB
<b>Indikator: Akuntabilitas dan Transparansi Anggaran</b>						
13	Sistem pengukuran anggaran mendukung terwujudnya akuntabilitas penggunaan anggaran di unit kerja saya.					
14	Hasil pengukuran anggaran disampaikan secara transparan kepada seluruh pihak terkait.					
15	Pengukuran anggaran dilakukan secara objektif dan dapat dipertanggungjawabkan.					
<b>Indikator: Partisipasi Stakeholder dalam Proses Anggaran</b>						
16	Stakeholder di unit kerja saya dilibatkan dalam proses pengukuran anggaran.					
17	Pendapat stakeholder menjadi pertimbangan dalam pengukuran anggaran.					
18	Hasil pengukuran anggaran disampaikan kepada stakeholder terkait untuk transparansi dan evaluasi bersama.					

**DAFTAR PERTANYAAN UNTUK VARIABEL  
AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (Y)**

No	Pernyataan	Nilai				
		SB	B	CB	KB	TB
<b>Indikator: Ekonomis dan Efisiensi</b>						
1	Penggunaan anggaran di unit kerja saya dilakukan dengan prinsip penghematan tanpa mengurangi kualitas pelayanan.					
2	Proses kerja di unit kerja saya dilaksanakan secara efisien untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.					
3	Sumber daya yang tersedia dimanfaatkan secara optimal untuk mendukung pencapaian kinerja.					
<b>Indikator: Efektivitas</b>						
4	Pelaksanaan program kerja di unit saya sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah direncanakan.					
5	Hasil kerja yang dicapai di unit saya memberikan manfaat yang nyata bagi organisasi dan masyarakat.					
6	Kegiatan yang dilaksanakan di unit kerja saya mendukung pencapaian indikator kinerja yang telah ditetapkan.					
<b>Indikator: Outcome</b>						
7	Hasil pelaksanaan program kerja di unit saya dapat diukur dan dievaluasi dengan jelas.					
8	Unit kerja saya memiliki laporan kinerja yang menunjukkan capaian hasil kegiatan secara transparan.					
9	Capaian kinerja unit kerja saya memberikan kontribusi positif terhadap tujuan instansi secara keseluruhan.					

**DAFTAR PERTANYAAN UNTUK VARIABEL  
IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA (Z)**

No	Pernyataan	Nilai				
		SB	B	CB	KB	TB
<b>Indikator: Masukan (<i>Input</i>)</b>						
1	Sumber daya manusia di unit kerja saya mendukung pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dengan baik.					
2	Data dan informasi yang digunakan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja sudah lengkap dan akurat.					
3	Fasilitas dan sarana pendukung tersedia memadai untuk melaksanakan anggaran berbasis kinerja.					
<b>Indikator: Proses (<i>Proses</i>)</b>						
4	Pelaksanaan kegiatan anggaran berbasis kinerja dilakukan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan.					
5	Koordinasi antarbagian/unit kerja berjalan baik dalam pelaksanaan anggaran berbasis kinerja.					
6	Monitoring pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dilakukan secara rutin dan terstruktur.					
<b>Indikator: Keluaran (<i>Output</i>)</b>						
7	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja menghasilkan output sesuai dengan target yang ditetapkan.					
8	Kegiatan yang dilaksanakan menggunakan anggaran berbasis kinerja memberikan hasil yang berkualitas.					
9	Output kegiatan dari pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dapat diukur secara jelas.					
<b>Indikator: Hasil (<i>Outcome</i>)</b>						
10	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja memberikan dampak positif terhadap peningkatan kinerja.					
11	Hasil dari pelaksanaan anggaran berbasis kinerja sesuai dengan tujuan yang telah direncanakan.					
12	Kegiatan yang dilaksanakan dengan anggaran berbasis kinerja memberikan manfaat nyata bagi masyarakat atau pengguna layanan.					
<b>Indikator: Manfaat (<i>Benefits</i>)</b>						
13	Penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan akuntabilitas.					

No	Pernyataan	Nilai				
		SB	B	CB	KB	TB
14	Penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan transparansi dalam pelaksanaan kegiatan di unit kerja.					
15	Anggaran berbasis kinerja membantu mencapai sasaran strategis organisasi dengan lebih baik.					

## Lampiran 2. Persentase Jawaban Responden

### Lampiran 2.1. Persentase Jawaban Responden pada Perencanaan Anggaran

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Partisipasi dalam pengembangan system perencanaan									3,30	Baik
1	Saya dilibatkan dalam penyusunan rencana anggaran di unit kerja saya.	F	4	33	52	9	1	99	3,30	Baik
		%	4%	33%	53%	9%	1%	100%		
		Skor	20	132	156	18	1	327		
2	Atasan saya meminta masukan dari saya dalam pengembangan sistem perencanaan anggaran.	F	6	24	59	10	0	99	3,26	Baik
		%	6%	24%	60%	10%	0%	100%		
		Skor	30	96	177	20	0	323		
3	Saya merasa memiliki kesempatan untuk berkontribusi dalam merancang kegiatan yang akan dianggarkan.	F	6	36	45	10	2	99	3,34	Baik
		%	6%	36%	45%	10%	2%	100%		
		Skor	30	144	135	20	2	331		
Penetapan tujuan									3,31	Baik
4	Penyusunan anggaran di unit kerja saya ditetapkan dengan jelas sejak awal.	F	2	36	50	11	0	99	3,29	Baik
		%	2%	36%	51%	11%	0%	100%		
		Skor	10	144	150	22	0	326		
5	Penetapan tujuan anggaran melibatkan analisis kebutuhan secara mendalam.	F	5	38	46	10	0	99	3,38	Baik
		%	5%	38%	46%	10%	0%	100%		
		Skor	25	152	138	20	0	335		
6	Tujuan dari setiap kegiatan yang dianggarkan dijelaskan secara spesifik dan terukur.	F	4	31	52	12	0	99	3,27	Baik
		%	4%	31%	52%	12%	0%	100%		
		Skor	20	124	156	24	0	324		
Pemilihan alat yang paling tetap untuk memonitor perkembangan pencapaian tujuan									3,32	Baik
7	Unit kerja saya memiliki alat atau metode yang sesuai untuk memonitor pelaksanaan anggaran.	F	4	33	54	8	0	99	3,33	Baik
		%	4%	33%	55%	8%	0%	100%		
		Skor	20	132	162	16	0	330		
8	Saya memahami bagaimana menggunakan alat atau metode untuk memantau realisasi anggaran.	F	5	35	48	11	0	99	3,34	Baik
		%	5%	35%	48%	11%	0%	100%		
		Skor	25	140	144	22	0	331		
9	Data pemantauan realisasi anggaran di unit kerja saya mudah diakses dan digunakan untuk evaluasi.	F	3	35	50	11	0	99	3,30	Baik
		%	3%	35%	51%	11%	0%	100%		
		Skor	15	140	150	22	0	327		

Lampiran 2.2. Persentase Jawaban Responden pada Sistem Pengukuran Anggaran

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Efisiensi Penggunaan Anggaran									2,65	Cukup
1	Proses pengukuran anggaran di unit kerja saya membantu memastikan penggunaan anggaran yang efisien.	F	0	7	50	41	1	99	2,64	Cukup
		%	0%	7%	51%	41%	1%	100%		
		Skor	0	28	150	82	1	261		
2	Sistem pengukuran anggaran mampu mengidentifikasi pengeluaran yang tidak diperlukan.	F	0	11	49	37	2	99	2,70	Cukup
		%	0%	11%	49%	37%	2%	100%		
		Skor	0	44	147	74	2	267		
3	Hasil pengukuran anggaran digunakan untuk memperbaiki efisiensi kegiatan selanjutnya.	F	0	8	52	35	4	99	2,65	Cukup
		%	0%	8%	53%	35%	4%	100%		
		Skor	0	32	156	70	4	262		
Efektivitas Anggaran									2,57	Cukup
4	Sistem pengukuran anggaran membantu memastikan pencapaian tujuan kegiatan yang dianggarkan.	F	0	6	55	35	3	99	2,65	Cukup
		%	0%	6%	56%	35%	3%	100%		
		Skor	0	24	165	70	3	262		
5	Pengukuran anggaran dilakukan untuk menilai sejauh mana kegiatan mencapai target yang telah ditetapkan.	F	0	3	56	34	6	99	2,57	Cukup
		%	0%	3%	57%	34%	6%	100%		
		Skor	0	12	168	68	6	254		
6	Hasil pengukuran anggaran digunakan untuk meningkatkan efektivitas program atau kegiatan berikutnya.	F	0	1	53	40	5	99	2,51	Cukup
		%	0%	1%	54%	40%	5%	100%		
		Skor	0	4	159	80	5	248		
Realisasi Anggaran Tepat Waktu									2,66	Cukup
7	Sistem pengukuran anggaran di unit kerja saya membantu memastikan realisasi anggaran dilakukan tepat waktu.	F	0	8	50	39	2	99	2,65	Cukup
		%	0%	8%	51%	39%	2%	100%		
		Skor	0	32	150	78	2	262		
8	Jadwal pelaksanaan kegiatan diukur dan dipantau untuk memastikan tidak terjadi keterlambatan penggunaan anggaran.	F	1	10	51	36	1	99	2,74	Cukup
		%	1%	10%	52%	36%	1%	100%		
		Skor	5	40	153	72	1	271		

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
9	Hasil pengukuran realisasi anggaran digunakan untuk menilai ketepatan waktu pelaksanaan kegiatan.	F	0	8	48	39	4	99	2,61	Cukup
		%	0%	8%	48%	39%	4%	100%		
		Skor	0	32	144	78	4	258		
Kesesuaian Realisasi dengan Rencana									2,67	Cukup
10	Sistem pengukuran anggaran digunakan untuk memastikan realisasi anggaran sesuai dengan rencana awal.	F	0	9	46	43	1	99	2,64	Cukup
		%	0%	9%	46%	43%	1%	100%		
		Skor	0	36	138	86	1	261		
11	Hasil pengukuran anggaran dibandingkan dengan rencana untuk mengetahui adanya deviasi.	F	0	10	51	35	3	99	2,69	Cukup
		%	0%	10%	52%	35%	3%	100%		
		Skor	0	40	153	70	3	266		
12	Data pengukuran anggaran digunakan untuk mengoreksi pelaksanaan kegiatan yang menyimpang dari rencana	F	0	11	48	39	1	99	2,70	Cukup
		%	0%	11%	48%	39%	1%	100%		
		Skor	0	44	144	78	1	267		
Akuntabilitas dan Transparansi Anggaran									2,65	Cukup
13	Sistem pengukuran anggaran mendukung terwujudnya akuntabilitas penggunaan anggaran di unit kerja saya.	F	0	11	43	44	1	99	2,65	Cukup
		%	0%	11%	43%	44%	1%	100%		
		Skor	0	44	129	88	1	262		
14	Hasil pengukuran anggaran disampaikan secara transparan kepada seluruh pihak terkait.	F	1	12	40	42	4	99	2,64	Cukup
		%	1%	12%	40%	42%	4%	100%		
		Skor	5	48	120	84	4	261		
15	Pengukuran anggaran dilakukan secara objektif dan dapat dipertanggungjawabkan.	F	0	11	48	38	2	99	2,69	Cukup
		%	0%	11%	48%	38%	2%	100%		
		Skor	0	44	144	76	2	266		
Partisipasi Stakeholder dalam Proses Anggaran									2,65	Cukup
16	Stakeholder di unit kerja saya dilibatkan dalam proses pengukuran anggaran.	F	0	9	51	35	4	99	2,66	Cukup
		%	0%	9%	52%	35%	4%	100%		
		Skor	0	36	153	70	4	263		
17	Pendapat stakeholder menjadi pertimbangan dalam pengukuran anggaran.	F	0	5	51	39	4	99	2,58	Cukup
		%	0%	5%	52%	39%	4%	100%		
		Skor	0	20	153	78	4	255		
18	Hasil pengukuran anggaran disampaikan kepada stakeholder terkait untuk transparansi dan evaluasi bersama.	F	1	9	53	34	2	99	2,73	Cukup
		%	1%	9%	54%	34%	2%	100%		
		Skor	5	36	159	68	2	270		

Lampiran 2.3. Persentase Jawaban Responden pada Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

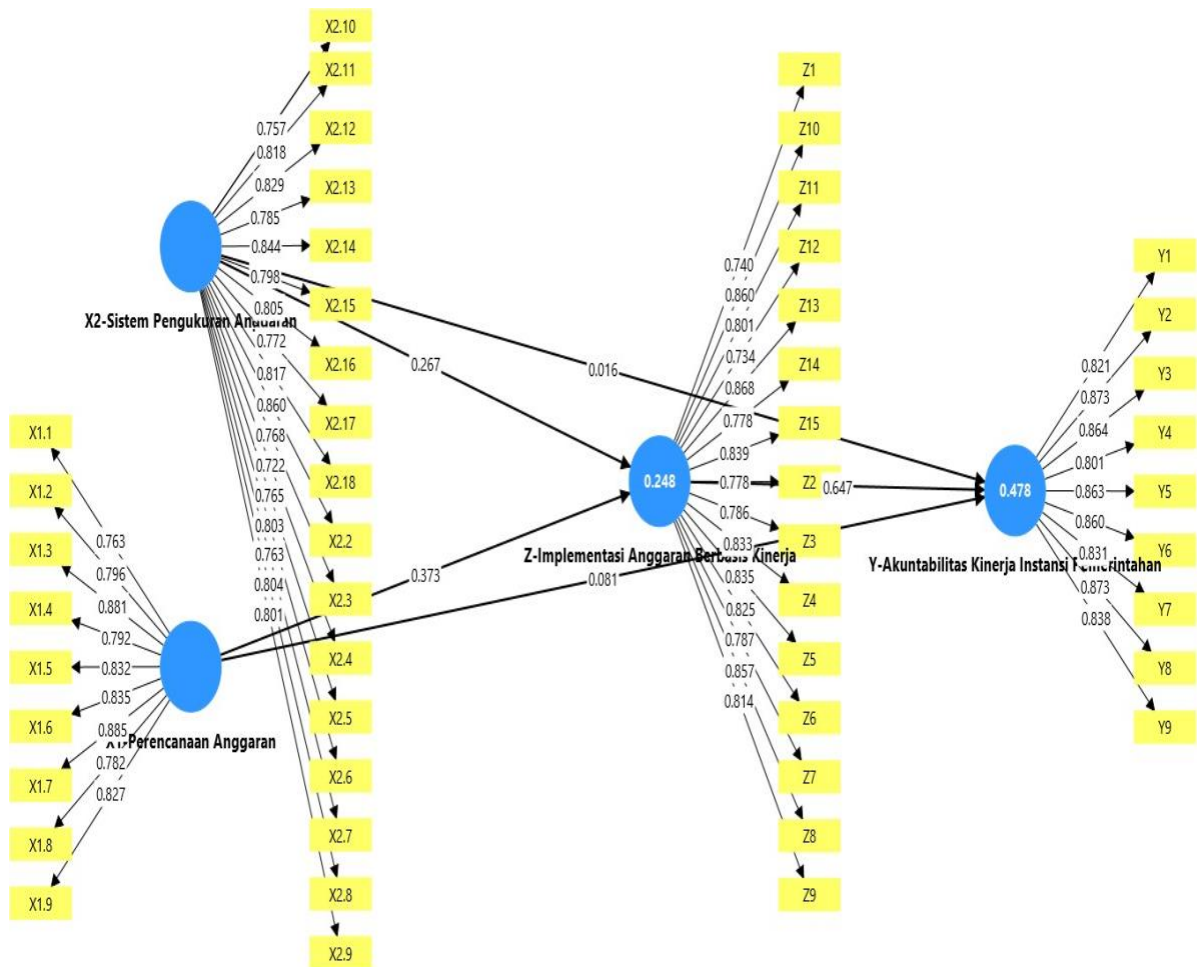
No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Ekonomis dan Efisiensi									2,95	Cukup
1	Penggunaan anggaran di unit kerja saya dilakukan dengan prinsip penghematan tanpa mengurangi kualitas pelayanan.	F	1	8	72	17	1	99	2,91	Cukup
		%	1%	8%	73%	17%	1%	100%		
		Skor	5	32	216	34	1	288		
2	Proses kerja di unit kerja saya dilaksanakan secara efisien untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.	F	1	12	68	18	0	99	2,96	Cukup
		%	1%	12%	69%	18%	0%	100%		
		Skor	5	48	204	36	0	293		
3	Sumber daya yang tersedia dimanfaatkan secara optimal untuk mendukung pencapaian kinerja.	F	1	16	64	17	1	99	2,99	Cukup
		%	1%	16%	65%	17%	1%	100%		
		Skor	5	64	192	34	1	296		
Efektivitas									2,96	Cukup
4	Pelaksanaan program kerja di unit saya sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah direncanakan.	F	2	7	74	15	1	99	2,94	Cukup
		%	2%	7%	75%	15%	1%	100%		
		Skor	10	28	222	40	1	291		
5	Hasil kerja yang dicapai di unit saya memberikan manfaat yang nyata bagi organisasi dan masyarakat.	F	2	16	60	20	1	99	2,98	Cukup
		%	2%	16%	61%	20%	1%	100%		
		Skor	10	64	180	40	1	295		
6	Kegiatan yang dilaksanakan di unit kerja saya mendukung pencapaian indikator kinerja yang telah ditetapkan.	F	2	13	67	16	1	99	2,99	Cukup
		%	2%	13%	68%	16%	1%	100%		
		Skor	10	52	201	32	1	296		
Outcome									2,91	Cukup
7	Hasil pelaksanaan program kerja di unit saya dapat diukur dan dievaluasi dengan jelas.	F	1	7	69	21	1	99	2,86	Cukup
		%	1%	7%	70%	21%	1%	100%		
		Skor	5	28	207	42	1	283		
8	Unit kerja saya memiliki laporan kinerja yang menunjukkan capaian hasil kegiatan secara transparan.	F	1	12	64	22	0	99	2,92	Cukup
		%	1%	12%	65%	22%	0%	100%		
		Skor	5	48	192	44	0	289		
9	Capaian kinerja unit kerja saya memberikan kontribusi positif terhadap tujuan instansi secara keseluruhan.	F	2	5	81	10	1	99	2,97	Cukup
		%	2%	5%	82%	21%	1%	100%		
		Skor	10	20	243	20	1	294		

Lampiran 2.4. Persentase Jawaban Responden pada Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Masukan (Input)									3,05	Baik
1	Sumber daya manusia di unit kerja saya mendukung pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dengan baik.	F	0	22	53	24	0	99	2,98	Cukup
		%	0%	22%	54%	24%	0%	100%		
		Skor	0	88	159	48	0	295		
2	Data dan informasi yang digunakan dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja sudah lengkap dan akurat.	F	2	24	54	19	0	99	3,09	Baik
		%	2%	24%	55%	19%	0%	100%		
		Skor	10	96	162	38	0	306		
3	Fasilitas dan sarana pendukung tersedia memadai untuk melaksanakan anggaran berbasis kinerja.	F	1	22	62	13	1	99	3,09	Baik
		%	1%	22%	63%	13%	1%	100%		
		Skor	5	88	186	26	1	306		
Proses (Prosess)									3,04	Baik
4	Pelaksanaan kegiatan anggaran berbasis kinerja dilakukan sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan.	F	2	20	58	19	0	99	3,05	Baik
		%	2%	20%	59%	19%	0%	100%		
		Skor	10	80	174	38	0	302		
5	Koordinasi antarbagian/unit kerja berjalan baik dalam pelaksanaan anggaran berbasis kinerja.	F	1	19	60	19	0	99	3,02	Baik
		%	1%	19%	61%	19%	0%	100%		
		Skor	5	76	180	38	0	299		
6	Monitoring pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dilakukan secara rutin dan terstruktur.	F	1	16	64	18	0	99	3,00	Baik
		%	1%	16%	65%	18%	0%	100%		
		Skor	5	64	192	36	0	297		
Keluaran (Output)									3,04	Baik
7	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja menghasilkan output sesuai dengan target yang ditetapkan.	F	0	18	63	18	0	99	3,00	Baik
		%	0%	18%	64%	18%	0%	100%		
		Skor	0	72	189	36	0	297		
8	Kegiatan yang dilaksanakan menggunakan anggaran berbasis kinerja memberikan hasil yang berkualitas.	F	2	24	56	16	1	99	3,10	Baik
		%	2%	24%	57%	16%	1%	100%		
		Skor	10	96	168	32	1	307		
9	Output kegiatan dari pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dapat diukur secara jelas.	F	0	20	62	16	1	99	3,02	Baik
		%	0%	20%	63%	16%	1%	100%		
		Skor	0	80	186	32	1	299		

No	Pertanyaan	ket	Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang Baik	Tidak Baik	Total	Rata-rata skor	Kategori
Hasil (Outcome)									3,02	Baik
10	Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja memberikan dampak positif terhadap peningkatan kinerja.	F	2	19	58	20	0	99	3,03	Baik
		%	2%	19%	59%	20%	0%	100%		
		Skor	10	76	174	40	0	300		
11	Hasil dari pelaksanaan anggaran berbasis kinerja sesuai dengan tujuan yang telah direncanakan.	F	2	19	58	20	0	99	3,03	Baik
		%	2%	19%	59%	20%	0%	100%		
		Skor	10	76	174	40	0	300		
12	Kegiatan yang dilaksanakan dengan anggaran berbasis kinerja memberikan manfaat nyata bagi masyarakat atau pengguna layanan.	F	0	19	61	19	0	99	3,00	Baik
		%	0%	19%	62%	19%	0%	100%		
		Skor	0	76	183	38	0	297		
Manfaat (Benefits)									3,08	Baik
13	Penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan akuntabilitas.	F	3	24	56	16	0	99	3,14	Baik
		%	3%	24%	57%	16%	0%	100%		
		Skor	15	96	168	32	0	311		
14	Penerapan anggaran berbasis kinerja meningkatkan transparansi dalam pelaksanaan kegiatan di unit kerja.	F	3	21	53	21	1	99	3,04	Baik
		%	3%	21%	54%	21%	1%	100%		
		Skor	15	84	159	42	1	301		
15	Anggaran berbasis kinerja membantu mencapai sasaran strategis organisasi dengan lebih baik.	F	0	26	55	17	1	99	3,07	Baik
		%	0%	26%	56%	17%	1%	100%		
		Skor	0	104	165	34	1	304		

### Lampiran 3. Outer Model



### Lampiran 4. Inner Model

Tabel 4.1. Koefisien Determinasi

	<i>R Square</i>	<i>R Square Adjusted</i>	Kategori
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,478	0,461	Sedang
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,248	0,233	Lemah

Tabel 4.2. Uji Signifikansi Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

<b>Model Pengaruh Langsung</b>	<b>Original Sample (O)</b>	<b>Sample Mean (M)</b>	<b>Standard Deviation (STDEV)</b>	<b>T Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>P Values</b>
Perencanaan Anggaran (X1) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,121	0,119	0,076	1,057	0,291
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,116	0,118	0,073	1,086	0,235
Perencanaan Anggaran (X1) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,373	0,382	0,067	5,574	0,000
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)	0,267	0,280	0,085	3,133	0,002
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,647	0,648	0,069	9,341	0,000
<b>Model Pengaruh Tidak Langsung</b>	<b>Original Sample (O)</b>	<b>Sample Mean (M)</b>	<b>Standard Deviation (STDEV)</b>	<b>T Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>P Values</b>
Perencanaan Anggaran (X1) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,242	0,249	0,056	4,338	0,000
Sistem Pengukuran Anggaran (X2) → Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z) → Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)	0,173	0,181	0,056	3,080	0,002

Tabel 4.3. Nilai F-Square

	<b>Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)</b>	<b>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)</b>
Perencanaan Anggaran (X1)	0,039	0,674
Sistem Pengukuran Anggaran (X2)	0,222	0,978
Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y)		
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Z)		0,003