

**Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderasi****Frensy Loppies¹, Jefry Gasperz², Franco Benony Limba^{3*}**¹²³Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas PattimuraEmail : ¹frensyloppies@gmail.com, ²je66er@yahoo.co.id, ³francob.limba@gmail.com

Corresponding Author*

Abstract

This study aims to determine the effect of the clarity of budget targets on the performance accountability of government agencies with the internal control system as a moderating variable. This study uses primary data from respondents through questionnaires distributed to 44 Regional Apparatus Organizations (OPD) in Ambon, with a total of 132 respondents. Data analysis in this study used multiple linear regression analysis and moderated regression analysis using Moderated Regression Analysis (MRA). The results of simple regression analysis show that the clarity of budget targets has a significant effect on the performance accountability of government agencies, while the results of the MRA test show that the Internal Control System variable is not able to moderate the relationship between Clarity of Budget Targets and Performance Accountability of Government Agencies

Kata Kunci: *Clarity of Budget Targets, Performance Accountability of Government Agencies, Internal Control System*

PENDAHULUAN

Akuntabilitas kinerja menurut Inpres nomor 7 Tahun 1999 merupakan perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui alat pertanggungjawaban secara periodik. (Sapulette & Limba, 2022) Pertanggungjawaban kepada pihak yang berkepentingan (stakeholder) ini terangkum dalam sebuah laporan, yaitu Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Menurut Informasi Hasil Penilaian LAKIP Kota Ambon pada Daftar Periksa Hasil Penilaian LAKIP yang diperoleh dari website Pemerintah Kota Ambon dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, laporan pertanggungjawaban dari instansi pemerintah yang dikenal masih mendapat nilai yang baik. seperti yang dijelaskan pada tabel di bawah ini:

Tabel 1. Hasil Evaluasi LAKIP Kota Ambon

Tahun	Nilai	Kategori	Keterangan
2019	65,57	B	Baik
2020	66,57	B	Baik
2021	67,23	B	Baik

(Sumber: ambon.go.id, bcpk.go.id, dan gprioriti.co.id)

Hasil evaluasi LAKIP Kota Ambon pada Tabel 1 menjelaskan bahwa predikat yang diperoleh kota Ambon menunjukkan tingkat efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran dibandingkan dengan capaian kinerjanya, kualitas pembangunan budaya kerja birokrasi dan penyelenggaraan pemerintahan yang berorientasi pada hasil sudah mulai berjalan, namun masih memerlukan perbaikan. Dari hasil evaluasi tersebut ada hal – hal yang harus diperbaiki, diantaranya perbaikan indikator kinerja utama yang masih berorientasi pada kegiatan dan menyempurnakan kualitas laporan kinerja, serta melakukan evaluasi akuntabilitas kerja internal demi mendorong perbaikan manajemen kinerja.

Untuk mencapai akuntabilitas kinerja yang baik, beberapa faktor diyakini dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja, salah satunya adalah kejelasan sasaran anggaran, yaitu

sejauh mana tujuan anggaran ditetapkan secara spesifik sehingga anggaran dapat dipahami oleh pihak-pihak yang bertanggung jawab dalam pelaksanaannya. Adanya tujuan anggaran yang jelas dan partisipasi anggaran akan memudahkan individu untuk menetapkan tujuan anggaran. Selain itu, tujuan anggaran disusun berdasarkan apa yang ingin dicapai organisasi. Oleh karena itu, tujuan anggaran yang jelas dan partisipasi anggaran akan memudahkan aparatur pemerintah daerah. Untuk mencapai akuntabilitas publik, pemerintah daerah sebagai pengelola dana publik harus mampu menyediakan informasi keuangan yang diperlukan secara akurat, relevan, tepat waktu, konsisten dan dapat diandalkan. Penelitian mengenai kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah telah banyak dilakukan, tetapi masih terdapat ketidakkonsistenan pada hasil penelitian yang telah dilakukan.

Pada variabel kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menurut peneliti (Wardani, 2021), (Andriani, 2021), dan, (Apriani, 2019) yang menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, berbeda dengan hasil penelitian (Anisa, 2022), (Aprilianti, 2020), dan (Sitompul, 2020) yang menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Ketidakkonsistenan dari hasil penelitian sebelumnya menjadikan kajian akuntabilitas kinerja di instansi pemerintah masih menjadi isu yang menarik untuk diteliti.

Selain kejelasan tujuan anggaran, faktor yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah Sistem pengendalian intern untuk memastikan bahwa kegiatan organisasi tersebut dilaksanakan sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Maka dari itu, sistem pengendalian intern memiliki posisi yang sangat penting. Fenomena yang terjadi di kota Ambon menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Intern di kota Ambon itu lemah. BPK memberikan opini disclaimer kepada pemerintah kota ambon untuk tahun 2021 dan 2022 yang disebabkan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dalam pengelolaan keuangan daerah dan lemahnya sistem pengendalian intern dalam penyusunan laporan keuangan tahunan anggaran 2021 dan 2022.

Berdasarkan latar belakang tersebut, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah serta untuk mengetahui apakah sistem pengendalian internal mampu memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Menurut (Wilson, 2010), Stewardship theory dapat diterapkan pada studi akuntansi organisasi sektor publik seperti instansi pemerintah dan organisasi nirlaba lainnya". Selanjutnya menurut (Davis, 1991), Stewardship Theory menggambarkan situasi di mana manajer kurang termotivasi oleh tujuan pribadi dan lebih fokus pada tujuan hasil kunci untuk kepentingan organisasi. Teori ini mengasumsikan bahwa ada hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan perusahaan. Keberhasilan organisasi kami mencerminkan memaksimalkan kepentingan klien dan kelompok manajemen kami.

Nuraini menjelaskan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran mencerminkan sejauh mana target anggaran itu spesifik, jelas, dan dapat dipahami oleh mereka yang bertanggung jawab atas pencapaiannya. Oleh karena itu, peran pengartikulasian target anggaran mempengaruhi akuntabilitas kinerja (Nuraini, 2012). Salah satu penyebab anggaran tidak efektif dan efisien adalah tidak adanya tujuan anggaran yang jelas. Hal ini menyulitkan aparat pemerintah daerah untuk menetapkan target anggaran.

Sistem Pengendalian Intern

Menurut (MAHMUDI, 2016) sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui

kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Akuntabilitas berarti kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atau menjawab dan menerangkan mengenai kinerja dan tindakan dari badan hukum atau pimpinan suatu organisasi, kepada pihak yang berwenang menerima keterangan atau pertanggungjawaban tersebut. Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah merupakan kewajiban instansi pemerintah terhadap keberhasilan dan kegagalan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban berkala (Sapulette, 2023). Catatan pertanggungjawaban ini kemudian dikumpulkan dan disampaikan dalam bentuk laporan yang dikenal dengan Laporan Kinerja Akuntabilitas Instansi Pemerintah (LAKIP).

Berdasarkan teori Stewardship yang digunakan mengatakan bahwa teori Stewardship diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sector publik seperti organisasi pemerintahan dan non-profit lainnya. Pada teori tersebut menjelaskan bahwa para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Kejelasan sasaran anggaran dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah menjadi faktor yang mempengaruhi kepentingan organisasi. Kejelasan sasaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggung jawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut Menurut Ahmad Rudi (2019). Oleh sebab itu sasaran anggaran harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggung jawab untuk menyusun dan melaksanakan kegiatan anggaran. Menurut Nur Desiana Wardani & Dewi Silvia (2021) menjelaskan kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pada Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan (LPMP) Provinsi Lampung. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H1: kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah

Adanya sistem pengendalian intern yang memadai maka akan terhindar dari penyimpangan pada proses penyusunan anggaran. Dengan semakin berfungsinya pengendalian internal pemerintah didukung dengan kejelasan sasaran anggaran akan semakin mempermudah aparatur pemerintah dalam menyusun target-target anggaran yang telah ditetapkan. Semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran pemerintah daerah dengan diperkuat oleh pengendalian internal akan berpengaruh terhadap tercapainya kualitas laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sesuai dengan tujuan organisasi (Pane, 2018). Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Hal ini berimplikasi pada peningkatan akuntabilitas kinerja. Namun, ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh langsung kejelasan sasaran anggaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah memungkinkan adanya variabel perantara yang memoderasi hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

METODE PENELITIAN

Populasi dalam penelitian ini merupakan Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kota Ambon. Alasan dipilihnya populasi dan lokasi penelitian tersebut adalah ingin mengetahui sejauh mana pengaruh kejelasan sasaran anggaran dan sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Penelitian ini menggunakan teknik purposive sampling. Purposive sampling merupakan teknik pengambilan sampel dengan beberapa pertimbangan dalam Sugiyono, (2016: 85). Sampel dalam penelitian ini yaitu: Kepala OPD, Kasubag keuangan, Kasubag perencanaan dan pelaporan pada seluruh OPD Kota Ambon yang berjumlah 44 OPD di Kota Ambon

Teknik Analisis Data Penelitian ini diawali dengan pengumpulan data dengan penyebaran kuisioner kemudian diolah menggunakan spss. Kemudian dilanjutkan dengan menguji validitas dan reabilitas untuk pengujian terhadap instrument penelitian. Terdapat beberapa asumsi sebelum pengujian penelitian ini yaitu asumsi klasik yang didalamnya meliputi uji normalitas data, heterokedastisitas, multikolinearitas. Dan kemudian dianalisis menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) untuk menentukan interaksi variabel moderasi yang dinyatakan dalam persamaan:

1. Meregresikan variabel independen (X) terhadap variabel dependen (Y) sehingga akan diperoleh

Persamaan I:

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \varepsilon$$

2. Meregresikan variabel independen (X) dan variabel moderasi (Z) terhadap variabel dependen (Y) sehingga akan diperoleh

Persamaan II:

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \beta_2 Z + \varepsilon$$

3. Meregresikan variabel independen (X), variabel moderasi (Z) dan variabel interaksi (XZ) terhadap variabel dependen (Y) sehingga akan diperoleh Persamaan III:

$$Y = \alpha + \beta_1 X + \beta_2 Z + \beta_3 X*Z + \varepsilon$$

Keterangan:

Y : Akuntabilitas Kinerja Pemerintah

A : konstanta

β_1, β_2 : koefisien regresi

X1 : Kejelasan Sasaran Anggaran

Z : Sistem Pengendalian Intern

X*Z : Interaksi antara variabel X dengan Y

ε : variabel pengganggu/eror

Tabel 2 . Tabel Operasional Variabel

No	Variabel	Definisi	Indikator
1.	Kejelasan Sasaran Anggaran	Kejelasan sasaran anggaran mencerminkan sejauhmana sasaran anggaran dinyatakan secara spesifik, jelas dan dapat dipahami oleh mereka yang bertanggungjawab untuk mencapainya.	• Tujuan • Kinerja • Standar • Jangka Waktu • Sasaran Prioritas • Tingkat Kesulitan • Koordinasi (Putra, 2013)
2.	Sistim pengendalian intern	Sistem pengendalian intern adalah proses yang terintegral pada tindakan dan kegiatan untuk memberikan pemahaman yang memadai tentang tercapainya tujuan dari suatu organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, pelaporan keuangan yang andal, pengamatan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundangundangan yang	• Lingkungan pengendalian • Penilaian risiko • Kegiatan pengendalian • Informasi dan komunikasi • Pemantauan pengendalian intern (COSO)

		dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan pegawai.	
3.	Akuntabilitas Kinerja Pemerintah	Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik.	• Akuntabilitas Kejujuran (Probity accountability). • Akuntabilitas Proses (Process accountability). • Akuntabilitas Pelaksanaan (Performance accountability). • Akuntabilitas Program (Program accountability). • Akuntabilitas Kebijakan (Policy accountability). Mardiasmo (2006)

PEMBAHASAN

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hipotesis pertama (H1) yang diajukan dalam penelitian ini adalah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan atau positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hasil uji hipotesis menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran memiliki nilai t hitung sebesar 11.641 dan nilai signifikansi sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05 ($0,000 < 0,05$). Oleh karena itu, H1 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa adanya kejelasan sasaran anggaran yang spesifik dan jelas, maka semakin berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. dikarenakan hasil yang dicatat kedalam akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah pencapaian dari sasaran anggaran.

Penelitian ini menunjukkan bahwa Kejelasan Sasaran Anggaran yang dilakukan oleh Organisasi Perangkat Daerah Kota Ambon sudah dijalankan dengan baik dan searah terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Karena untuk meningkatkan kinerja Organisasi Pemerintahan perlu adanya Kejelasan Sasaran Anggaran agar dapat mencapai tujuan-tujuan pelaksanaan tugas dari organisasi tersebut. Semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran instansi pemerintah akan berpengaruh terhadap meningkatnya akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tersebut. hasil ini sejalan dengan teori *Stewardship* menurut (Wilson, 2010) yang menjelaskan bahwa para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya oleh (Erawat, 2020), (Wardani, 2021), (Andriani, 2021), dan, (Apriani, 2019) yang menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif secara signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Pemoderasi Terhadap Hubungan Antara Kejelasan Sasaran Anggaran Dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Hipotesis kedua (H2) dalam penelitian ini adalah sistem pengendalian intern mampu memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Dari hasil uji moderasi metode interaksi diatas, pada persamaan regresi II sebelum

adanya variabel interaksi $X*Z$ dapat diketahui bahwa nilai signifikansi Pengendalian Intern (Z) sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05 ($0,000 < 0,05$) yang berarti signifikan. Sedangkan pada persamaan regresi III setelah adanya variabel interaksi $X*Z$, dapat diketahui bahwa nilai signifikansi Sistem Pengendalian Intern sebesar 0,489 lebih besar dari 0,05 ($0,489 > 0,05$) yang berarti tidak signifikan, sedangkan interaksi variabel Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Sistem Pengendalian Intern juga tidak signifikan karena nilai signifikansinya 0,964 lebih besar dari 0,05 ($0,964 > 0,05$). Maka dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern merupakan variabel *Predictor Moderator* (Prediktor Moderasi) yang artinya variabel sistem pengendalian intern hanya berperan sebagai variabel Prediktor Moderasi karena tidak memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah .

Adanya sistem pengendalian intern yang memadai maka akan terhindar dari penyimpangan pada proses penyusunan anggaran. Menurut (Pane, 2018), Semakin tinggi tingkat kejelasan sasaran anggaran pemerintah daerah dengan diperkuat oleh pengendalian internal akan berpengaruh terhadap tercapainya kualitas laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sesuai dengan tujuan organisasi. Dalam penelitian ini sistem pengendalian intern tidak mampu memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini sejalan dengan hasil evaluasi LAKIP Kota Ambon dimana pemerintah kota Ambon diminta untuk memperbaiki indikator kinerja, kualitas laporan keuangan dan memperkuat evaluasi kinerja internal. serta fenomena yang terjadi dilapangan menunjukan bahwa sistem pengendalian intern di kota ambon itu lemah. terbukti pada hasil yang peneliti temukan dari Website Siwalima news dan Malukuterkini, pada tahun 2020 BPK memberikan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dan pada tahun 2022 BPK kembali memberikan opini berstatus disclailmer kepada pemerintah kota ambon yang disebabkan atas ketidakkepatuhan terhadap ketentuan perundang undangan dalam pengelolaan keuangan daerah dan lemahnya sistem pengendalian intern dalam penyusunan laporan keuangan tahunan anggaran 2019 dan 2021.

Hasil ini sejalan dengan teori *Stewardship* menurut (Davis, 1991) yang menjelaskan bahwa teori ini mengasumsikan bahwa ada hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan perusahaan. Dimana jika hasil akuntabilitas dinilai baik tanpa terdapat kesalahan dalam pelaporan maka perusahaan sukses dalam menghasilkan laporan akuntabilitas yang baik sehingga muncul kepuasan atas kineja yang dihasilkan oleh pihak internal. Hasil penelitian sejalan dengan penelitian sebelumnya oleh (Apriani, 2019) dan (Simbolon, 2020) Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa variabel pengawasan internal tidak mampu memoderasi hubungan kejelasan sasaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan. Sedangkan dengan penelitian sebelumnya oleh (Erawat, 2020) berbanding terbalik. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa variabel pengawasan internal mampu memoderasi hubungan kejelasan sasaran terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan.

Tabel 3. Hasil Uji Regresi Linear Sederhana (Persamaan I)

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	14.121	2.741		5.152	.000
	KSA	.445	.038	.718	11.641	.000

a. Dependent Variable: AKIP

Sumber: Data Olah SPSS 26 (2023)

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (H1)

Dari tabel 3. di atas, dapat dilihat bahwa nilai t-hitung yang diperoleh variabel Kejelasan Sasaran Anggaran (X) adalah sebesar 11.641. Nilai ini akan dibandingkan dengan nilai t-tabel pada tabel distribusi t. Dengan $\alpha=0,05$, $df=n-k-1=129-4-1=124$, diperoleh nilai t-tabel untuk pengujian dua pihak sebesar (1,979). Dari nilai-nilai di atas terlihat bahwa nilai t-hitung yang diperoleh Kejelasan Sasaran Anggaran (X) sebesar $11,641 > t \text{ tabel } (1,979)$, atau nilai signifikan $0,000 < 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa H_0 ditolak, dan H_1 diterima.

Tabel 4. Hasil Uji Persamaan II

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	8.291	2.715		3.054	.003
	KSA	.288	.046	.464	6.315	.000
	SPI	.293	.055	.392	5.335	.000
a. Dependent Variable: AKIP						

Sumber: Data Olah SPSS 26 (2023)

Sistem Pengendalian Intern sebagai Pemoderasi Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (H2)

Dari hasil uji moderasi metode interaksi diatas, pada persamaan regresi II sebelum adanya variabel interaksi $X*Z$ dapat diketahui bahwa nilai signifikansi Pengendalian Intern (Z) sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05 ($0,000 < 0,05$) yang berarti signifikan, Yang artinya variabel Sistem Pengendalian Intern mampu memoderasi hubungan antara Kejelasan Sasaran Anggaran (X) dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y).

**Tabel 5. Hasil Uji MRA (Moderate Regression Analysis)
Persamaan III**

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	7.147	25.635		.279	.781
	KSA	.303	.341	.489	.888	.376
	SPI	.313	.451	.419	.694	.489
	X1Z	.000	.006	-.047	-.045	.964
a. Dependent Variable: AKIP						

Sumber: Data Olah SPSS 26 (2023)

Dari hasil uji moderasi metode interaksi diatas, pada persamaan regresi III setelah adanya variabel interaksi $X*Z$ dapat diketahui bahwa nilai signifikansi Sistem Pengendalian Intern (Z) sebesar 0,489 lebih besar dari 0,05 ($0,489 > 0,05$) yang berarti tidak signifikan, sedangkan interaksi variabel Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Sistem Pengendalian Intern ($X1Z$) juga tidak signifikan karena nilai signifikansinya 0,489 lebih besar dari 0,05 ($0,489 > 0,05$). Yang artinya variabel Sistem Pengendalian Intern tidak mampu memoderasi hubungan antara Kejelasan Sasaran Anggaran (X) dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Y).

Dari hasil uji MRA dengan metode interaksi, pada persamaan regresi II dan persamaan III, dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern merupakan variabel *Predictor Moderator* (Prediktor Moderasi) yang artinya variabel sistem pengendalian intern tidak memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Suatu variabel dikatakan sebagai *Predictor Moderator* (Prediktor moderasi) jika b_2 dan b_3 dalam persamaan regresi II dan III yaitu jika koefisien b_2 dinyatakan signifikan dan koefisien b_3 tidak signifikan secara statistika. Artinya variabel moderasi ini hanya berperan sebagai variabel prediktor untuk memprediksi model hubungan yang dibentuk.

Berdasarkan hasil uji MRA regresi interaksi, nilai signifikansi variabel Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Sistem Pengendalian Intern tidak signifikan, maka dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern tidak mampu memoderasi hubungan Kejelasan Sasaran Anggaran dengan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Maka dapat disimpulkan bahwa H_0 diterima dan H_2 ditolak.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan pada bab sebelumnya maka dapat disimpulkan sebagai berikut: Berdasarkan hasil analisis regresi sederhana dapat disimpulkan bahwa variabel kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil uji MRA dapat disimpulkan bahwa variabel Sistem Pengendalian Intern merupakan variabel *Predictor Moderator* (Prediktor Moderasi) yang artinya variabel sistem pengendalian intern tidak memoderasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Berdasarkan hasil dari penelitian yang dilakukan dan keterbatasan dari penelitian ini, maka dapat diberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Peneliti selanjutnya dapat berupaya meneliti faktor-faktor lain yang dapat berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintahan sehingga dapat diketahui faktor mana saja yang dapat berpengaruh secara positif ataupun negatif.
2. Bagi instansi pemerintahan, agar lebih baik lagi dalam melakukan tingkat perencanaan anggaran sehingga dengan adanya anggaran yang jelas semakin mempermudah pencapaian kinerja serta pada akuntabilitas pelaporan hasil kinerja selama satu periodik.
3. Bagi instansi pemerintah, agar lebih memperbaiki dan meningkatkan sistem pengendalian intern pemerintah, karna dengan adanya sistem pengendalian intern yang memadai maka akan terhindar dari penyimpangan pada proses penyusunan anggaran

DAFTAR PUSTAKA

- Andriani, G. A. A. (2021). *PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN DAN SISTEM PELAPORAN TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH PADA ORGANISASI PERANGKAT DAERAH KABUPATEN GIANJAR* Gusti. 418–436.
- Anisa. (2022). *Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, dan sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di masa pandemi covid-19*. 9(1), 77–85. <https://doi.org/10.17977/um004v9i12022p077>

- Apriani. (2019). *PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, PENERAPAN SAP BERBASIS AKRUAL TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA PEMERINTAH DENGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Klaten)*. 9–28.
- Aprilianti, D. (2020). *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Internal, dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Kecamatan Wilayah Jakarta Selatan*. 9(2), 150–159. <https://doi.org/10.32639/jiak.v9i2.454>
- Davis, D. dan. (1991). BAB II LANDASAN TEORI 2.1 Teori Stewardship. *Journal of Chemical Information and Modeling*, 53(9), 1689.
- Nuraini, S. (2012). *Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi, Sistem Pelaporan dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah pada Inspektorat Jenderal Kementerian Agama RI*. 2(01), 89–96. <https://doi.org/10.35838/jrap.v2i01.99>
- Sapulette, S. G. (2023). *AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH DAERAH* (E. Damayanti (ed.); 1st ed.). CV WIDINA MEDIA UTAMA. <https://repository.penerbitwidina.com/media/publications/560128-akuntabilitas-kinerja-instansi-pemerinta-61d9dec7.pdf>
- Sapulette, S. G., & Limba, F. B. (2022). *Pengaruh Keterbatasan Sistem Informasi dan Otoritas Pengambilan Keputusan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah*. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 4(8), 3730–3734. <https://doi.org/https://doi.org/10.32670/fairvalue.v4i8.1486>
- Simbolon, D. Y. (2020). *ANALISIS PENGARUH KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, KOMPETENSI APARATUR PEMERINTAH TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA DENGAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL SEBAGAI VARIABEL MODERASI*. 8, 1–26.
- Sitompul, A. (2020). *Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Partisipasi Anggaran, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Komitmen Organisasi Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kota Medan*. 7–37.
- Wardani. (2021). *Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Pada Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan (Lpmp) Provinsi Lampung*. *Bisnis Dan Akuntansi Unsurnya*, 6(1), 47–56.
- Wilson. (2010). BAB II LANDASAN TEORI 2.1 Teori Stewardship. *Wilson*, 13–38.