

Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Keuangan dengan Realisasi Anggaran sebagai Variabel Pemediasi

Musyarofah¹

M. G. Kentris Indarti²

^{1,2}Manajemen, Universitas Stikubank Semarang, Indonesia

²Korespondensi penulis: kentris@edu.unisbank.ac.id

Abstract. *The research aims to determine how budget planning and internal control influence budget realization at the UPT of the Central Java Provincial Health Service. To find out how budget planning, budget control, and realization influence regional financial accountability at the UPT of the Central Java Provincial Health Service. The population in this study was 300 UPT of Central Java Provincial Health Service employees. The sampling method uses purposive sampling, i.e. taking samples by determining the criteria first. These criteria are employees involved in budget planning and internal control/auditing and have become civil servants. Determining the sample size using the Slovin formula obtained 171 respondents. The data collection method uses a questionnaire. Data analysis uses linear regression analysis. Based on the research results, it can be concluded that budget planning and internal control influence the realization of the Central Java Provincial Health Service UPT budget. Budget planning, internal control, and budget realization influence the financial accountability of the UPT of Central Java Provincial Health Service. Budget realization mediates the influence between budget planning and internal control on the financial accountability of the UPT of Central Java Provincial Health Service.*

Keywords: *Budget planning; Internal control; Budget realization; Financial accountability*

Abstrak. Tujuan penelitian ini adalah menguji bagaimana pengaruh perencanaan anggaran dan pengendalian intern terhadap realisasi anggaran pada UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Untuk mengetahui bagaimana pengaruh perencanaan anggaran, pengendalian dan realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan daerah pada UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Populasi dalam penelitian ini adalah pegawai UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah yang berjumlah 300 pegawai. Metode pengambilan sampel dengan metode *purposive sampling*, yaitu pengambilan sampel dengan menentukan kriteria terlebih dahulu. Kriteria tersebut meliputi pegawai yang terlibat dalam perencanaan anggaran dan pengendalian/audit intrnal serta mereka sudah menjadi ASN. Penentuan jumlah sampel menggunakan rumus Slovin, yaitu 171 responden. Metode pengumpulan data menggunakan kuesioner. Analisis data menggunakan

analisis regresi linier. Berdasarkan hasil penelitian ini dapat disimpulkan perencanaan anggaran dan pengendalian intern berpengaruh terhadap realisasi anggaran UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Perencanaan anggaran, pengendalian intern, dan realisasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Realisasi anggaran mampu memediasi pengaruh antara perencanaan anggaran dan pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah.

Kata kunci: Perencanaan anggaran; Pengendalian intern; Realisasi anggaran; Akuntabilitas keuangan.

Article Info:

Received: July 30, 2024

Accepted: August 3, 2024

Available online: December 31, 2024

DOI: <http://dx.doi.org/10.30588/jmp.v14i1.2143>

LATAR BELAKANG

Pada era ini Pemerintah Daerah diberi kewenangan untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan, sehingga perangkat daerah atau yang biasa disebut dengan Unit Pengelola Teknis Daerah (UPTD) perlu mendapat perhatian secara khusus. Unit Pelaksana Teknis Daerah (UPTD) adalah organisasi/lembaga pada pemerintah daerah yang bertanggung jawab kepada gubernur/bupati/walikota dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan yang terdiri dari sekretaris daerah, dinas daerah dan lembaga teknis daerah, kecamatan, dan satuan polisi pamong praja sesuai dengan kebutuhan (Harahap, dkk, 2020).

Dengan diberikannya wewenang oleh pemerintah pusat ke daerah yang disebut dengan otonomi daerah, maka pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk mengatur sendiri daerahnya. Otonomi daerah di Indonesia didefinisikan sebagai pemberian hak, wewenang, dan kewajiban kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya dan kepentingan masyarakat setempat, sesuai dengan peraturan perundang-undangan (Fauzan et al, 2022). Pelaksanaan otonomi daerah dapat menimbulkan peluang terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan keuangan daerah. Misalnya pemanfaatan anggaran yang tidak sesuai, yaitu mengalokasikan anggaran daerah untuk proyek yang tidak ada atau tidak sesuai dengan rencana pembangunan daerah. Oleh karena itu, dibutuhkan laporan keuangan yang dapat dipertanggungjawabkan (akuntabel) oleh pemerintah daerah. Bagi pemerintah, akuntabilitas wajib dimiliki karena dengan adanya akuntabilitas bisa menambah kepercayaan dari masyarakat terhadap pemerintah dalam melakukan segala aktivitas yang telah dilakukan (Shanti & Indarti, 2021). Perhatian terhadap isu akuntabilitas keuangan publik di Indonesia semakin meningkat dalam dekade terakhir ini. Hal ini terutama disebabkan oleh dua faktor berikut ini yaitu: (1) Krisis ekonomi dan turbulen fiskal telah memberi kontribusi terhadap erosi substansial kepercayaan publik terhadap pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara; (2) Desentralisasi fiskal dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah, sebagai konsekuensi dari otonomi daerah, telah menyebabkan perubahan signifikan dalam komposisi pengeluaran anggaran pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah (Andyrwanto, 2016).

Pelaksanaan otonomi daerah akan membutuhkan sebuah pertanggungjawaban kepada publik, ketika pernyataan ini diperjelas dengan dikeluarkannya Undang-Undang

Nomor 32 tahun 2004 tentang pemerintah daerah dan Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang perimbangan keuangan antara pusat dan daerah dengan sistem pemerintahan desentralisasi. Undang-Undang tersebut merupakan kebijakan yang dipandang sangat demokratis dan menggambarkan serta memenuhi aspek desentralisasi pemerintah yang sesungguhnya. Pertimbangan mendasar terselenggaranya otonomi daerah adalah perkembangan kondisi di dalam negeri yang mengindikasikan bahwa semakin maraknya globalisasi yang menuntut daya saing tiap negara, termaksud daya saing pemerintah daerahnya (Espinoza, 2014).

Agar transparansi dan akuntabilitas publik terjamin diperlukan sistem akuntansi yang baik, karena sistem akuntansi merupakan pendukung terciptanya pengelolaan keuangan daerah yang transparan, adil, efektif, dan efisien. Pengembangan sebuah sistem yang dianggap tepat untuk dapat diimplementasikan di daerah, sehingga dapat menghasilkan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD) yang diharapkan dapat mengganti sistem akuntansi yang selama ini diterapkan di pemerintah daerah. Oleh karena itu, keefektifan pengelolaan anggaran mulai dari perencanaan anggaran, penyusunan anggaran, pelaksanaan program yang telah dianggarkan sampai dengan pelaporan/pertanggungjawaban anggaran sangat penting diperhatikan, karena dampaknya terhadap akuntabilitas pemerintah yang berkaitan dengan fungsi pemerintah dalam memberikan layanan kepada masyarakat (Tamesoleng, 2015). Sebagai alat pengendali, anggaran memberikan rencana rinci atas pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Tanpa anggaran, pemerintah tidak dapat mengendalikan pemborosan pemborosan pengeluaran (Indarti & Suwarti, 2011).

Akuntabilitas keuangan dapat terwujud dengan baik apabila terdapat perencanaan anggaran yang matang. Perencanaan anggaran merupakan suatu rencana tahunan sebagai aktualisasi pelaksanaan rencana jangka panjang maupun menengah. Perencanaan anggaran merupakan bagian penting dalam proses penyusunan anggaran, yaitu penyusunan anggaran harus dilandaskan atas dasar kebutuhan satu daerah. Oleh karena itu, setiap anggaran publik harus berpihak kepada kepentingan rakyat banyak dan bukan hanya untuk memenuhi kebutuhan implementor, serta dapat meningkatkan wibawa pemerintah. Anggaran menjadi sangat esensial dalam upaya menghapus kemiskinan dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui program pemerintah dengan melibatkan masyarakat. Perencanaan anggaran harus sesuai dengan prinsip-prinsip yang diterima secara umum (Espinoza, 2014). Dengan perencanaan anggaran yang tepat, maka hal itu akan dapat meningkatkan akuntabilitas anggaran.

Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Putri et al. (2017), Agustin (2019), dan Zaenab (2020) yang menemukan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Andyrwanto (2016) dan Harahap et al. (2020) yang menunjukkan perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan.

Faktor lain yang dapat memengaruhi akuntabilitas keuangan adalah pengendalian intern. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal menyatakan bahwa: "Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang intergal 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.” Dengan pengendalian intern yang baik diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan (Saleba, 2014). Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016), Agustin (2019), serta Husain et al. (2023) yang menemukan bahwa pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Nasution (2020) yang menghasilkan pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan.

Selanjutnya, realisasi anggaran merupakan faktor yang dapat memengaruhi akuntabilitas keuangan. Menurut Halim (2014), realisasi atau penyerapan anggaran adalah pencapaian dari suatu estimasi yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dipandang pada suatu saat tertentu (realisasi anggaran). Secara lebih mudah, orang awam menyebutnya pencairan anggaran. Oleh karena yang diamati adalah organisasi, sektor publik atau entitas pemerintahan, maka realisasi atau penyerapan anggaran dapat diartikan sebagai pencairan atau realisasi anggaran sesuai yang tercantum dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) pada saat tertentu. Dengan realisasi yang besar akan dapat memengaruhi akuntabilitas keuangan.

Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016) dan Zainab (2020) yang menghasilkan penelitian realisasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Nasution dan Sapari (2020) yang menghasilkan realisasi anggaran tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan perencanaan anggaran yang tepat dan didukung atau *diintervening* oleh realisasi anggaran yang besar akan dapat meningkatkan akuntabilitas anggaran. Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh perencanaan anggaran terhadap realisasi anggaran pernah dilakukan oleh Putri et al. (2017), serta Ramdhani dan Anisa (2017) yang menghasilkan penelitian perencanaan anggaran berpengaruh terhadap realisasi anggaran. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Harahap et al. (2020) yang menghasilkan perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap realisasi anggaran.

Penelitian mengenai pengendalian intern terhadap realisasi anggaran pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016), serta Wijayanti dan Atmoko (2019) yang menghasilkan penelitian pengendalian intern berpengaruh terhadap realisasi anggaran. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Kristianingsih (2022) yang menghasilkan perencanaan anggaran tidak berpengaruh terhadap realisasi anggaran. Berdasarkan fenomena dan *research gap* yang telah diuraikan tersebut, penelitian ini menguji kembali pengaruh perencanaan anggaran, pengendalian akuntansi, dan efisiensi anggaran terhadap akuntabilitas, baik secara langsung maupun tidak langsung melalui realisasi anggaran sebagai variabel pemediasi. Hal ini dimaksudkan agar diperoleh pemahaman yang utuh dalam hubungan antara perencanaan anggaran, pengendalian internal, realisasi anggaran, dan akuntabilitas keuangan. Penggunaan variabel realisasi anggaran sebagai pemediasi merupakan kebaruan dalam penelitian ini.

KAJIAN TEORITIS

Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Realisasi Anggaran

Perencanaan sebagai acuan bagi penganggaran pada dasarnya adalah proses untuk menyusun rencana pendapatan, belanja, dan pembiayaan untuk suatu jangka waktu tertentu. Aspek perencanaan yang tidak matang dalam penentuan anggaran yang akan disajikan akan berdampak pada tidak akan berjalannya program kerja dengan baik, hal ini dikarenakan tidak selarasnya antara perencanaan anggaran dan program kerja yang akan dilaksanakan sehingga menjadi salah satu faktor penyebab minimnya penyerapan anggaran atau realisasi anggaran (Halim, 2014). Semakin baik perencanaan anggaran, maka akan berdampak pada maksimalnya realisasi anggaran.

Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh perencanaan anggaran terhadap realisasi anggaran pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016). serta Putri et al. (2017) yang menghasilkan penelitian perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis pertama (H1) dirumuskan sebagai berikut:

H1: Perencanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap realisasi anggaran.

Pengaruh Pengendalian Intern terhadap Realisasi Anggaran

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal menyatakan bahwa: “Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang intergal 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.” Pengendalian intern yang baik menjadi salah satu faktor penyebab maksimalnya realisasi anggaran (Halim, 2014). *Planet behavior theory* menjelaskan bahwa sikap terhadap perilaku merupakan pokok penting yang sanggup memperkirakan suatu perbuatan, meskipun perlu mempertimbangkan sikap seseorang dalam menguji norma subjektif dan mengukur kontrol perilaku persepsi orang tersebut. Apabila ada sikap yang positif, dukungan dari orang sekitar dengan adanya persepsi kemudian, karena tidak ada hambatan untuk berperilaku, maka niat seseorang untuk berperilaku sangat tinggi (Ajzen, 2005). Seorang pegawai yang memiliki sikap positif terhadap perencanaan anggaran, mereka percaya bahwa maerencanakan anggaran dengan baik akan maembantu dalam mencapai tujuan organisasi secara efisien dan efektif. Sikap positif ini akan mendorongnya untuk secara aktif terlibat dalam proses perencanaan anggaran.

Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh pengendalian intern terhadap realisasi anggaran yang pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016), serta Wijayanti dan Atmoko (2019) menemukan pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis kedua (H2) penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H2: Pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap realisasi anggaran.

Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Keuangan

Akuntabilitas keuangan dapat terwujud dengan baik, apabila ada perencanaan anggaran yang matang. Perencanaan anggaran merupakan suatu rencana tahunan sebagai aktualisasi pelaksanaan rencana jangka panjang maupun menengah. Perencanaan anggaran merupakan bagian penting dalam proses penyusunan anggaran berlandaskan kebutuhan suatu daerah. Oleh karena itu, setiap anggaran publik harus berpihak kepada kepen-

tingan rakyat banyak dan bukan hanya untuk memenuhi kebutuhan implementor dan meningkatkan wibawa pemerintah. Anggaran menjadi sangat esensial dalam upaya menghapus kemiskinan dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui program pemerintah dengan melibatkan masyarakat. Perencanaan anggaran harus sesuai dengan prinsip-prinsip yang diterima secara umum (Espinoza, 2014). Dengan perencanaan anggaran yang tepat, maka akuntabilitas anggaran akan dapat ditingkatkan.

Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Putri et al. (2017), Agustin (2019), Zaenab (2020) yang menghasilkan penelitian perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis ketiga (H3) dirumuskan sebagai berikut:

H3: Perencanaan anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.

Pengaruh Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Keuangan

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal menyatakan bahwa: “Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang intergal 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.” Dengan pengendalian intern yang baik diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan (Saleba, 2014).

Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016), Agustin (2019), serta Husain et al. (2023) yang menghasilkan penelitian pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis keempat (H4) penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H4: Pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.

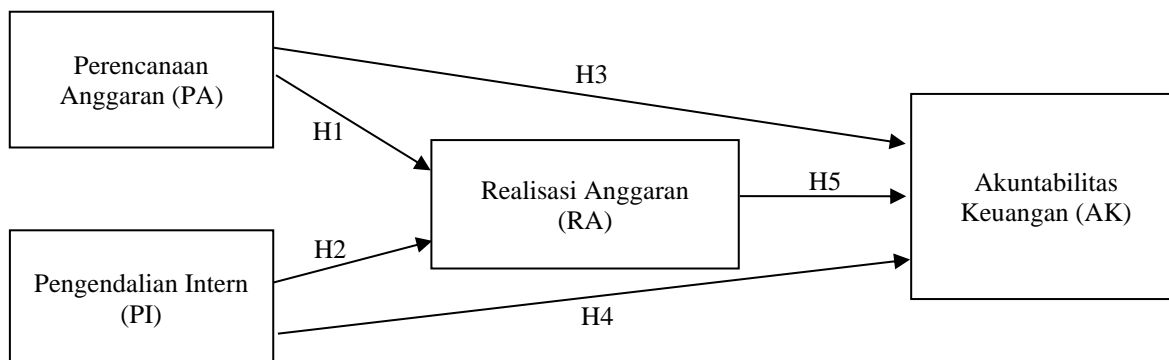
Pengaruh Realisasi Anggaran terhadap Akuntabilitas Keuangan

Menurut Halim (2014), realisasi atau penyerapan anggaran adalah pencapaian dari suatu estimasi yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dipandang pada suatu saat tertentu (realisasi dari anggaran). Secara lebih mudah, orang awam menyebutnya pencairan anggaran. Oleh karena yang diamati adalah organisasi sektor publik atau entitas pemerintahan, maka realisasi atau penyerapan anggaran diartikan sebagai pencairan atau realisasi anggaran sesuai yang tercantum dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) pada saat tertentu. Dengan realisasi yang besar akan dapat memengaruhi akuntabilitas anggaran. Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016) dan Zainab (2020) yang menghasilkan penelitian realisasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis kelima (H5) dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H5: Realisasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.

Model Penelitian

Model penelitian yang menggambarkan hubungan antarvariabel dalam penelitian ini disajikan pada Gambar 1.



Gambar 1. Model Penelitian

Keterangan:

- RA = Realisasi Anggaran
- AK = Akuntabilitas Keuangan
- PA = Perencanaan Anggaran
- PI = Pengendalian Intern
- a = Konstanta regresi
- b = Koefisien regresi
- e = Error

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah sekumpulan dari seluruh elemen-elemen yang dalam hal ini diartikan sebagai obyek penelitian. Adapun populasi dalam penelitian ini adalah pegawai UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah yang berjumlah 300 pegawai. Sampel menurut Sugiyono (2010) adalah sebagian dari populasi yang karakteristiknya hendak diselidiki dan dianggap bisa mewakili keseluruhan populasi. Metode pengambilan sampel yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah metode *purposive sampling*. Penentuan jumlah sampel dalam penelitian ini menggunakan rumus *Slovin*. Menurut Sugiyono (2010), formula Slovin ditunjukkan pada persamaan [1].

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2} \text{ -----[1]}$$

$$n = \frac{300}{1+300(0,05)^2} = \frac{300}{1,75} = 171,4$$

Keterangan:

- n = Jumlah sampel
- N = Jumlah populasi
- e = Batas kesalahan maksimal yang ditolerir dan sampel (0,05).

Dari 300 pegawai Dinas Kesehatan dipilih 171 orang yang memiliki kriteria pegawai yang terlibat dalam perencanaan anggaran dan pengendalian/audit internal serta sudah menjadi ASN. Jumlah 171 orang merupakan pembulatan dari perhitungan menggunakan formula Slovin [1].

Metode Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer adalah data yang bersumber dari tangan pertama. Metode pengumpulan data menggunakan kuesioner. Kuesioner merupakan daftar pertanyaan yang dipakai sebagai pedoman untuk mengadakan tanya jawab dengan responden mengenai Pengaruh Perencanaan Anggaran terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah dengan Realisasi Anggaran sebagai Variabel *Intervening* pada UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah.

Metode Analisis Data

Sebelum dilakukan analisis data, uji kualitas data dilakukan terlebih dulu meliputi uji validitas dan uji reliabilitas data. Selanjutnya, uji normalitas dan uji asumsi klasik dilakukan untuk menjamin kelayakan model penelitian ini. Ketepatan fungsi regresi dalam menaksir nilai aktual dapat diukur dari *goodness of fit* secara statistik, setidaknya dapat diukur dari nilai koefisien determinasi. Koefisien determinasi (R^2) adalah alat untuk mengetahui kemampuan variabel independen menjelaskan variasi pada variabel dependen (Ghozali, 2016). Uji F dilakukan untuk menguji kesesuaian model yang digunakan untuk analisis. Variabel bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh terhadap variabel terikat dengan kriteria taraf signifikansi sebesar 0,05 atau dikatakan model regresi layak (Ghozali, 2016). Model dinyatakan *goodness of fit*, jika nilai signifikansi F lebih kecil dari 0,05. Pengujian hipotesis menggunakan uji secara parsial (uji t) untuk menguji pengaruh independen terhadap dependen secara parsial (Ghozali, 2016) dengan kriteria taraf signifikansi sebesar 0,05.

Di dalam penelitian ini, variabel mediasi/*intervening* adalah realisasi anggaran. Menurut Ghozali (2016), suatu variabel disebut variabel mediasi/*intervening* apabila variabel tersebut ikut memengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. *Sobel test* merupakan alat uji untuk mengetahui apakah pengaruh variabel mediasi secara signifikan mampu sebagai mediator dalam hubungan tersebut. Sebagai contoh pengaruh X terhadap Y melalui M. Dalam hal ini, variabel M merupakan mediator pengaruh X terhadap Y. Untuk menguji seberapa besar peran variabel M memediasi pengaruh X terhadap Y dapat digunakan uji *Sobel test*. Apabila hasil perhitungan tingkat signifikansi Z-hitung $< 0,05$, maka variabel M mampu memediasi pengaruh variabel independen X terhadap variabel dependen Y (Ghozali, 2016).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji Instrumen Penelitian

1. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur valid tidaknya suatu indikator di dalam kuesioner. Pengujian validitas instrumen penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel 1. Berdasarkan data pada Tabel 1, nilai *KMO and Bartlett's test* semua variabel yang terdiri atas perencanaan anggaran, pengendalian intern, realisasi anggaran, dan akuntabilitas keuangan, nilai r-hitung $> r$ -tabel, maka instrumen tersebut dapat dinyatakan valid.

2. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengetahui sejauhmana data dapat memberikan hasil yang relatif tidak berbeda bila dilakukan pengukuran kembali pada subyek yang

sama atau dapat dikatakan untuk menunjukkan adanya persesuaian antara sesuatu yang diukur dengan jenis alat pengukur yang dipakai. Pengujian reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan *Cronbach's Alpha*. Kriteria reliabilitas adalah apabila nilai $\alpha > 0,7$, maka instrumen penelitian yang digunakan dapat dinyatakan reliabel. Hasil uji reliabilitas pada Tabel 2, variabel perencanaan anggaran, pengendalian intern, realisasi anggaran, dan akuntabilitas keuangan dinyatakan reliabel, karena *Cronbach's Alpha* $> 0,7$ sehingga dinyatakan reliabel dan layak untuk dianalisis lebih lanjut.

Tabel 1. Hasil Uji Validitas Instrumen Penelitian

Variabel	Indikator	r-hitung	r-tabel	Keterangan
Perencanaan Anggaran (PA)	X1.1	0,961	0,148	Valid
	X1.2	0,941	0,148	Valid
	X1.3	0,954	0,148	Valid
	X1.4	0,828	0,148	Valid
Pengendalian Intern (PI)	X2.1	0,855	0,148	Valid
	X2.2	0,984	0,148	Valid
	X2.3	0,965	0,148	Valid
	X2.4	0,973	0,148	Valid
	X2.5	0,959	0,148	Valid
Realisasi Anggaran (RA)	Y1.1	0,862	0,148	Valid
	Y1.2	0,911	0,148	Valid
	Y1.3	0,861	0,148	Valid
	Y1.4	0,840	0,148	Valid
Akuntabilitas Keuangan (AK)	Y2.1	0,799	0,148	Valid
	Y2.2	0,883	0,148	Valid
	Y2.3	0,765	0,148	Valid

Sumber: Data primer diolah (2024).

Tabel 2. Pengujian Reliabilitas Variabel Penelitian

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Angka Standar Reliabel	Kriteria
1	Perencanaan Anggaran (PA)	0,939	0,7	Reliabel
2	Pengendalian Intern (PI)	0,972	0,7	Reliabel
3	Realisasi Anggaran (RA)	0,890	0,7	Reliabel
4	Akuntabilitas Keuangan (AK)	0,742	0,7	Reliabel

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

Analisis Regresi Berganda

Uji Model 1

Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern Terhadap Realisasi Anggaran

1. Uji Normalitas

Uji normalitas pada Model 1 dalam penelitian ini menggunakan teknik uji Kolmogorov-Smirnov yang ditunjukkan pada Tabel 3. Berdasarkan data pada Tabel 3 tersebut, setelah dilakukan normalisasi data pada uji normalitas Model 1 Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern Terhadap Realisasi Anggaran dapat diperoleh hasil tingkat signifikansi variabel penelitian $0,0076 > 0,05$, maka Model 1 merupakan regresi terdistribusi normal, sehingga dapat dilakukan proses lebih lanjut.

Tabel 3. Hasil Pengujian Normalitas Model 1

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		Unstandardized Residual
N		171
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.52387099
Most Extreme Differences	Absolute	.113
	Positive	.102
	Negative	-.123
Test Statistic		.123
Asymp. Sig. (2-tailed)		.076 ^c

^aTest distribution is Normal.

^bCalculated from data.

^cLilliefors Significance Correction.

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

2. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji heteroskedastisitas dan multikolinearitas. Berdasarkan Tabel 4, uji heteroskedastisitas Model 1 Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern Terhadap Realisasi Anggaran tidak terjadi heteroskedastisitas, karena tingkat signifikansi semua variabel di atas 0,05.

Tabel 4. Hasil Pengujian Heteroskedastisitas Model 1

Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern Terhadap Realisasi Anggaran Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.843	.166		5.075	.000
Perencanaan Anggaran	-.062	.032	-.147	-1.914	.057
Pengendalian Intern	-.010	.023	-.035	-.457	.649

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

Uji multikolinearitas pada Model 1 ditunjukkan pada Tabel 5, yaitu Model 1 bebas gejala multikolinearitas, karena koefisien regresi antarvariabel independen mempunyai nilai *tolerance* > 0,1 dan VIF < 10.

Tabel 5. Hasil Pengujian Multikolinearitas Model 1

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
(Constant)		
1 Perencanaan Anggaran	.988	1.012
Pengendalian Intern	.988	1.012

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

3. Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) dimana dalam penelitian ini menggunakan *Adjusted R Square* mengukur seberapa jauh kemampuan variabel perencanaan anggaran dan pengendalian intern dalam menjelaskan variasi variabel realisasi anggaran. Hasil koefisien deter-

minasi diperoleh angka koefisien *Adjusted R Square* sebesar 0,406. Hal ini berarti bahwa sebesar 40,6% realisasi anggaran dapat dijelaskan oleh perencanaan anggaran dan pengendalian intern, sedangkan sisanya 100% - 40,6% atau 59,4% dijelaskan oleh sebab-sebab lain di luar variabel perencanaan anggaran dan pengendalian intern.

4. Uji F

Uji F dilakukan untuk menguji kesesuaian model yang digunakan untuk analisis. Model dinyatakan *fit*, jika nilai sig F lebih kecil dari 0,05. Variabel pengaruh perencanaan anggaran dan pengendalian intern yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara simultan terhadap realisasi anggaran. Hasil F-hitung 59,089 dengan tingkat signifikansi $0,000 < 0,05$, maka perencanaan anggaran dan pengendalian intern mempunyai pengaruh positif dan signifikan secara simultan terhadap realisasi anggaran atau model persamaan regresi sudah layak.

Uji Model 2

Pengaruh perencanaan anggaran, pengendalian intern, dan realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan

1. Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (R^2) dalam penelitian ini menggunakan *Adjusted R-Square* untuk mengukur seberapa jauh kemampuan variabel perencanaan anggaran, pengendalian intern, dan realisasi anggaran dalam menjelaskan variasi variabel akuntabilitas keuangan. Hasil koefisien determinasi diperoleh angka koefisien *Adjusted R Square* sebesar 0,866. Hal ini berarti bahwa sebesar 86,6 % akuntabilitas keuangan dapat dijelaskan oleh perencanaan anggaran, pengendalian intern dan realisasi anggaran, sedangkan sisanya 100% - 86,6% atau 13,4 % dijelaskan oleh sebab-sebab lain di luar variabel perencanaan anggaran, pengendalian intern, dan realisasi anggaran.

2. Uji F

Variabel perencanaan anggaran, pengendalian intern, dan realisasi anggaran yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara simultan terhadap akuntabilitas keuangan. Hasil F-hitung 367,377 dengan tingkat signifikansi $0,000 < 0,05$, maka perencanaan anggaran, pengendalian intern, dan realisasi anggaran mempunyai pengaruh positif dan signifikan secara simultan terhadap akuntabilitas keuangan atau model persamaan regresi sudah layak.

3. Uji Normalitas

Berdasarkan model pengaruh Perencanaan Anggaran, Pengendalian Intern, dan Realisasi Anggaran terhadap Akuntabilitas Keuangan pada Tabel 6, hasil proses normalisasi data menunjukkan bahwa uji normalitas Model 2 Pengaruh Perencanaan Anggaran, Pengendalian Intern, dan Realisasi Anggaran terhadap Akuntabilitas Keuangan menunjukkan tingkat signifikansi variabel penelitian $0,082 > 0,05$, maka model regresi terdistribusi normal, sehingga model tersebut dapat dilakukan proses selanjutnya.

Tabel 6. Hasil Pengujian Normalitas Model 2 Pengaruh Perencanaan Anggaran, Pengendalian Intern dan Realisasi Anggaran Terhadap Akuntabilitas Keuangan
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		<i>Unstandardized Residual</i>
N		171
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.35030551
Most Extreme Differences	Absolute	.140
	Positive	.109
	Negative	-.140
Test Statistic		.140
Asymp. Sig. (2-tailed)		.082 ^c

^aTest distribution is Normal.

^bCalculated from data.

^cLilliefors Significance Correction.

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

4. Uji Asumsi Klasik

Uji Heteroskedastisitas

Berdasarkan Tabel 8, uji heteroskedastisitas pada Model 2 Pengaruh Perencanaan Anggaran, Pengendalian Intern, dan Realisasi Anggaran terhadap Akuntabilitas Keuangan tidak mengalami gejala heteroskedastisitas, karena tingkat signifikansi semua variabel lebih besar dari 0,05.

Tabel 8. Hasil Pengujian Heteroskedastisitas Model 2 Pengaruh Perencanaan Anggaran, Pengendalian Intern, dan Realisasi Anggaran terhadap Akuntabilitas Keuangan

Model	Coefficients ^a			t	Sig.
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.051	.015		3.421	.001
Perencanaan Anggaran	-.005	.002	-.151	-1.933	.055
Pengendalian Intern	.000	.002	.015	.163	.871
Realisasi Anggaran	-.001	.003	-.015	-.160	.873

^aDependent Variabel: ABS2

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

Uji Multikolinieritas

Berdasarkan Tabel 9, model regresi penelitian ini bebas dari multikolinieritas yang ditunjukkan oleh koefisien regresi antarvariabel independen mempunyai nilai *tolerance* > 0,1 dan VIF < 10.

Tabel 9. Hasil Pengujian Multikolinieritas II Pengaruh Perencanaan Anggaran, Pengendalian Intern dan Realisasi Anggaran Terhadap Akuntabilitas Keuangan

	Model	Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	(Constant)		
	Perencanaan Anggaran	.964	1.037
	Pengendalian Intern	.687	1.457
	Realisasi Anggaran	.670	1.492

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

5. Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis menggunakan uji secara parsial (uji t) untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial dengan kriteria taraf signifikansi sebesar 0,05.

a. Pengaruh perencanaan anggaran terhadap realisasi anggaran

Berdasarkan hasil pada Tabel 3, uji regresi menunjukkan pengaruh perencanaan anggaran terhadap realisasi anggaran dengan koefisien regresi 0,176 dan tingkat signifikansi $0,003 < 0,05$, sehingga secara parsial (individu) terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Dengan demikian, hipotesis pertama (H1) terbukti, yaitu pengaruh signifikan perencanaan anggaran berpengaruh terhadap realisasi anggaran.

b. Pengaruh pengendalian intern terhadap realisasi anggaran

Berdasarkan hasil pada Tabel 3, uji regresi menunjukkan pengaruh pengendalian intern terhadap realisasi anggaran dengan koefisien regresi 0,602 dan tingkat signifikansi $0,000 < 0,05$, sehingga secara parsial (individu) terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Dengan demikian, hipotesis kedua (H2) terbukti, yaitu pengaruh signifikan pengendalian intern berpengaruh terhadap realisasi anggaran.

c. Pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan

Berdasarkan hasil pada Tabel 3, uji regresi menunjukkan pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan dengan koefisien regresi 0,105 dan tingkat signifikansi $0,000 < 0,05$, sehingga secara parsial (individu) terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian, hipotesis ketiga (H3) terbukti, yaitu pengaruh signifikan perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan.

d. Pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan

Berdasarkan hasil pada Tabel 3, uji regresi menunjukkan pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan dengan koefisien regresi 0,216 dan tingkat signifikansi $0,000 < 0,05$, sehingga secara parsial (individu) terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian, hipotesis keempat (H4) terbukti, yaitu pengaruh signifikan pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan.

e. Pengaruh realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan

Berdasarkan hasil pada Tabel 3, uji regresi menunjukkan pengaruh realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan dengan koefisien regresi 0,754 dan tingkat signifikan $0,000 < 0,05$, sehingga secara parsial (individu) terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian, hipotesis kelima (H5) terbukti, yaitu pengaruh signifikan realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan.

Uji Sobel

Sobel test merupakan uji untuk mengetahui apakah sebuah variabel mediator mampu memediasi secara signifikan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Sebagai contoh, pengaruh X terhadap Y melalui M. Dalam hal ini, variabel M merupakan variabel mediator pengaruh X terhadap Y. Untuk menguji seberapa besar peran variabel M memediasi pengaruh X terhadap Y, uji Sobel digunakan dalam penelitian ini. Apabila hasil perhitungan tingkat signifikan $Z < 0,05$, maka variabel M mampu memediasi antara variabel independen terhadap variabel dependen.

Tabel 10. Uji Mediasi Menggunakan Uji Sobel

No	Mediasi	Z hitung	Signifikan	Keterangan
1	Pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan dimediasi oleh realisasi anggaran	3,0543	0,0023	Mediasi
2	Pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan dimediasi oleh realisasi anggaran	9,2016	0,0000	Mediasi

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

Berdasarkan perhitungan pada Tabel 10 dengan menggunakan *Sobel Test*, nilai Z-hitung (1) sebesar 3,0543 dengan tingkat signifikansi $0,0023 < 0,05$, sehingga realisasi anggaran mampu memediasi pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan. Hasil berikutnya menunjukkan bahwa nilai Z-hitung (2) sebesar 9,2016 dengan tingkat signifikansi $0,0000 < 0,05$, sehingga realisasi anggaran mampu juga memediasi pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan.

Pengujian Regresi

Pengujian regresi merupakan alat uji yang digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil pengujian regresi ditunjukkan pada Tabel 11.

Pembahasan

Hasil penelitian yang dilakukan untuk mengetahui pengaruh perencanaan anggaran dan pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan yang dimediasi realisasi anggaran pada pegawai UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah dijelaskan berikut ini.

1. Pengaruh perencanaan anggaran terhadap realisasi anggaran

Berdasarkan hasil uji regresi diketahui terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Dengan demikian hipotesis pertama (H1) yaitu Perencanaan anggaran berpengaruh terhadap realisasi anggaran, diterima. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya mengenai pengaruh perencanaan anggaran terhadap realisasi

anggaran pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016), serta Putri et al. (2017) yang menghasilkan penelitian perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Di samping hasil tersebut secara keseluruhan variabel perencanaan anggaran di instansi UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah sudah dilakukan dengan baik hal ini dapat dilihat dari jawaban responden dengan nilai rata-rata setuju.

Tabel 11. Ringkasan Uji Regresi Linier Berganda

No	Hubungan Variabel	Model Regresi Persamaan I						
		Uji Model			Uji Hipotesis			
		Adjusted R Square	F	Sig.	β	t	Sig.	Ket
Model 1								
$RA = a + b_1 PA + b_2 PI + e$								
1	Pengaruh perencanaan anggaran terhadap realisasi anggaran	0,406	59,089	0,000	0,176	2,965	0,003	H ₁ diterima
2	Pengaruh pengendalian intern terhadap realisasi anggaran				0,602	10,150	0,000	H ₂ diterima
No	Hubungan Variabel	Model Regresi Persamaan II						
		Uji Model			Uji Hipotesis			
		Adjusted R Square	F	Sig.	β	t	Sig.	Ket
Model 2								
$AK = a + b_3 PA + b_4 PI + b_5 RA + e$								
1	Pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan	0,866	367,377	0,000	0,105	3,632	0,000	H ₃ diterima
2	Pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan				0,216	6,032	0,000	H ₄ diterima
3	Pengaruh realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan				0,754	20,587	0,000	H ₅ diterima

Sumber: Data primer yang diolah (2024).

Perencanaan sebagai acuan bagi penganggaran pada dasarnya adalah proses untuk menyusun rencana pendapatan, belanja, dan pembiayaan untuk suatu jangka waktu tertentu. Aspek perencanaan yang tidak matang dalam penentuan anggaran yang akan disajikan akan berdampak pada tidak akan berjalannya program kerja dengan baik, hal ini dikarenakan tidak selarasnya antara perencanaan anggaran dan program kerja yang akan dilaksanakan sehingga menjadi salah satu faktor penyebab minimnya penyerapan anggaran atau realisasi anggaran (Halim, 2014). Semakin baik perencanaan anggaran, maka akan berdampak pada maksimalnya realisasi anggaran.

2. Pengaruh pengendalian intern terhadap realisasi anggaran

Berdasarkan hasil uji regresi diketahui terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Dengan demikian hipotesis kedua (H₂): Pengendalian intern berpengaruh terhadap realisasi anggaran, diterima. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya mengenai pengaruh pengendalian intern terhadap realisasi anggaran pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016), serta Wijayanti dan Atmoko (2019) yang menghasilkan penelitian pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi anggaran. Di samping hasil tersebut, secara keseluruhan pengendalian intern di UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah termasuk kategori baik dengan rata-rata cenderung setuju.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal menyatakan bahwa: “Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang intergal 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”. Pengendalian intern yang baik menjadi salah satu faktor penyebab maksimalnya realisasi anggaran (Halim, 2014).

3. Pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan

Berdasarkan hasil uji regresi terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian hipotesis ketiga (H3): Perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan, diterima. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya mengenai pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Putri et al. (2017), Agustin (2019), dan Zaenab (2020) yang menghasilkan penelitian perencanaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.

Akuntabilitas keuangan dapat terwujud dengan baik bila adanya perencanaan anggaran yang matang. Perencanaan anggaran merupakan suatu rencana tahunan sebagai aktualisasi pelaksanaan rencana jangka panjang maupun menengah. Perencanaan anggaran merupakan bagian yang penting dalam proses penyusunan anggaran dimana dalam penyusunan anggaran ini harus dilandaskan atas dasar kebutuhan suatu daerah. Oleh sebab itu setiap anggaran publik harus berpihak kepada kepentingan rakyat banyak dan bukan hanya untuk memenuhi kebutuhan implementor serta meningkatkan wibawa pemerintah. Anggaran menjadi sangat esensial dalam upaya menghapus kemiskinan dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui program pemerintah dengan melibatkan masyarakat. Perencanaan anggaran harus sesuai dengan prinsip-prinsip yang diterima secara umum (Espinoza, 2014). Dengan perencanaan anggaran yang tepat, maka akan dapat meningkatkan akuntabilitas anggaran.

4. Pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan

Berdasarkan hasil uji regresi diketahui terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian hipotesis keempat (H4) yaitu Pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan, dapat diterima. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya mengenai pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016), Agustin (2019), serta Husain et al. (2023) yang menghasilkan penelitian pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal menyatakan bahwa: “Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang intergal 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 perundangundangan.” Dengan pengendalian intern yang baik diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan (Saleba, 2014).

5. Pengaruh realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan

Berdasarkan hasil uji regresi diketahui terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian hipotesis kelima (H5) yaitu Realisasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan, dapat diterima. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya mengenai pengaruh realisasi anggaran terhadap akuntabilitas keuangan pernah dilakukan oleh Andyrwanto (2016) dan Zainab (2020) yang menghasilkan penelitian realisasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas keuangan. Disamping hasil tersebut secara keseluruhan variabel realisasi anggaran di UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah termasuk kategori tinggi dengan rata-rata cenderung setuju.

Menurut Halim (2014), realisasi atau penyerapan anggaran adalah pencapaian dari suatu estimasi yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dipandang pada suatu saat tertentu (realisasi dari anggaran). Secara lebih mudah orang awam menyebutnya pencairan anggaran. Oleh karena yang diamati adalah organisasi sektor publik atau entitas pemerintahan, maka realisasi atau penyerapan anggaran disini dapat diartikan sebagai pencairan atau realisasi anggaran sesuai yang tercantum dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) pada saat tertentu. Dengan realisasi yang besar akan dapat mempengaruhi akuntabilitas anggaran.

6. Pengaruh perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan dimediasi oleh realisasi anggaran

Berdasarkan perhitungan dengan menggunakan *Sobel Test*, realisasi anggaran mampu memediasi pengaruh antara perencanaan anggaran terhadap akuntabilitas keuangan. Hasil penelitian menunjukkan perencanaan anggaran yang berjalan di instansi sudah berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan sebelum di mediasi oleh realisasi anggaran, bahkan setelah dimediasi realisasi anggaran pengaruhnya lebih kuat dibandingkan langsung terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian perencanaan anggaran lebih efektif melalui realisasi anggaran terlebih dahulu dibandingkan langsung terhadap akuntabilitas keuangan.

7. Pengaruh pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan dimediasi oleh realisasi anggaran

Berdasarkan perhitungan dengan menggunakan *Sobel Test*, realisasi anggaran mampu memediasi pengaruh antara pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan. Hasil penelitian menunjukkan pengendalian intern yang berjalan di instansi sudah berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan sebelum di mediasi oleh realisasi anggaran, bahkan setelah dimediasi realisasi anggaran pengaruhnya lebih kuat dibandingkan langsung terhadap akuntabilitas keuangan. Dengan demikian pengendalian intern lebih efektif melalui realisasi anggaran terlebih dahulu dibandingkan langsung terhadap akuntabilitas keuangan.

SIMPULAN DAN REKOMENDASI

Berdasarkan hasil penelitian ini mengenai pengaruh perencanaan anggaran dan pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan yang dimediasi realisasi anggaran pada pegawai UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah dapat diambil kesimpulan bahwa perencanaan anggaran berpengaruh terhadap realisasi anggaran UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Dengan perencanaan anggaran yang semakin baik, maka

akan dapat meningkatkan realisasi anggaran. Pengendalian intern berpengaruh terhadap realisasi anggaran UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Dengan semakin baiknya pengendalian intern, maka akan dapat meningkatkan realisasi anggaran. Perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Dengan semakin baik perencanaan anggaran, maka akan dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan.

Pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Dengan semakin baik pengendalian intern, maka akan dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan. Realisasi anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Dengan semakin tinggi realisasi anggaran, maka akan dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan. Realisasi anggaran memediasi pengaruh antara perencanaan anggaran berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Dengan kata lain perencanaan anggaran lebih efektif tidak langsung melalui realisasi anggaran daripada langsung terhadap akuntabilitas keuangan. Realisasi anggaran memediasi pengaruh antara pengendalian intern berpengaruh terhadap akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Dengan kata lain pengendalian intern lebih efektif tidak langsung melalui realisasi anggaran daripada langsung terhadap akuntabilitas keuangan.

Implikasi Teori

Akuntabilitas keuangan dipengaruhi secara positif dan signifikan oleh perencanaan anggaran. Dengan kata lain semakin baik perencanaan anggaran yang ada di organisasi, maka akan semakin meningkat akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah. Akuntabilitas keuangan dapat terwujud dengan baik bila adanya perencanaan anggaran yang matang. Perencanaan anggaran merupakan suatu rencana tahunan sebagai aktualisasi pelaksanaan rencana jangka panjang maupun menengah. Akuntabilitas keuangan dipengaruhi secara positif dan signifikan oleh pengendalian intern. Dengan kata lain semakin baik pengendalian intern yang ada di organisasi, maka akan semakin meningkat akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah.

Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang intergal 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. Dengan pengendalian intern yang baik diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan. Akuntabilitas keuangan dipengaruhi secara positif dan signifikan oleh realisasi anggaran. Dengan kata lain semakin tinggi realisasi anggaran yang terpenuhi, maka akan semakin meningkat akuntabilitas keuangan UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah.

Implikasi Manajerial

Variabel realisasi anggaran mempunyai pengaruh terbesar terhadap akuntabilitas anggaran dilihat dari koefisien regresinya dan sebagai variabel mediasi, oleh sebab itu pihak instansi UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah perlu mempertahankan dan meningkatkan lagi realisasi anggaran melalui indikator yang terendah menurut jawaban responden yaitu UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah harus melaporkan hasil dari realisasi anggarannya dengan tepat. Variabel perencanaan anggaran mempunyai pengaruh terendah terhadap akuntabilitas keuangan dilihat dari koefisien regresinya. Oleh karena itu, pihak instansi UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah perlu meningkat-

kan lagi akuntabilitas keuangan melalui indikator yang terendah menurut jawaban responden yaitu penyusunan perencanaan anggaran di UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah disesuaikan dengan orang yang akan melaksanakan.

Variabel pengendalian intern juga mempunyai pengaruh terhadap akuntabilitas keuangan dilihat dari koefisien regresinya, oleh sebab itu pihak instansi UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah perlu meningkatkan lagi pengendalian intern melalui indikator yang terendah menurut jawaban responden yaitu lingkungan pengendalian keuangan pada UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah yang sekarang ini sudah berjalan.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian yang dilakukan baru pegawai UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah saja, sehingga penelitian berikutnya lebih memperluas obyek penelitian yang dapat mencerminkan keakuratan data penelitian secara keseluruhan. Subyektifitas penelitian masih kurang karena dinilai oleh pegawai sendiri, dimana seharusnya lebih baik yang menilai adalah pihak lain. Banyak variabel yang dapat mempengaruhi akuntabilitas keuangan. Dalam penelitian ini hanya diteliti dengan dua variabel independen perencanaan anggaran dan pengendalian intern. Variabel mediasi realisasi anggaran.

Untuk penelitian mendatang, sampel penelitian perlu diperbanyak lagi, di luar pegawai UPT Dinas Kesehatan Provinsi Jawa Tengah, sehingga hasil-hasil penelitian mengenai peran realisasi anggaran sebagai variabel mediasi antara pengaruh perencanaan anggaran dan pengendalian intern terhadap akuntabilitas keuangan dapat digeneralisasi. Banyak faktor lainnya yang dapat mempengaruhi tingkat akuntabilitas keuangan, yang dimungkinkan akan lebih relevan dan dapat mempengaruhi akuntabilitas keuangan, di antaranya seperti kualitas sumber daya manusia (Putri et al., 2017), kompetensi dalam (Zaenab et al., 2020), serta efisiensi anggaran (Nasution & Sapari, 2020).

REFERENSI

- Agustin, A. (2019). Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Publik pada Pemerintah Daerah Provinsi Riau. *Akuntansi dan Manajemen*, 14(2), 109-118.
- Andywanto, A. (2016). Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Pengendalian Intern terhadap Akuntabilitas Keuangan Daerah dengan Realisasi Anggaran Sebagai Variabel Intervening (Studi SKPD Kabupaten Kepulauan Selayar). *Skripsi*, Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar.
- Basri, R. (2012). Analisis Penyusunan Anggaran dan Laporan Realisasi Anggaran pada BPM-PD Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal EMBA*, 1(4), 202-212. <https://doi.org/10.35794/emba.1.4.2012.2651>
- Espinoza, E. (2014). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Kota Medan. *Jurnal Universitas Sumatera Utara Medan*.
- Fauzan, F. (2022). Sisi Lain Pajak Iklan (Studi Kasus di Kabupaten Demak). *Jurnal Akuntansi Keuangan Perbankan*, 117-132.
- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 20*. Lembaga Penerbit Universitas Diponegoro.

- Harahap, S. A. S., Taufik, T., & Azlina, N. (2020). Pengaruh Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, Pencatatan Administrasi dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Tingkat Penyerapan Anggaran (Studi Empiris pada OPD Kota Dumai). *Jurnal Akuntansi Keuangan dan Bisnis*, 13(1), 1-10.
- Hermansyah, I., Rahman, R., & Suherman, M. (2018). Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi terhadap Kualitas Pelayanan Publik (Survei pada Dinas Daerah Kota Tasikmalaya). *Jurnal Akuntansi*, 13(1), 21-29.
- Husain, S. P., Seber, I. S., & Monoarfa, V. (2023) Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa. *Jambura Accounting Review*, 4(1), 66–76. <https://doi.org/10.37905/jar.v4i1.64>
- Indarti, M. G. K., & Suwarti, T. (2011). *Perencanaan dan Penganggaran Daerah*. Badan Penerbit Universitas Stikubank Semarang.
- Kristianingsih, E., Wahyudin, A., & Sukirman, S. (2022). Determinan Kualitas Penyerapan Anggaran Belanja dengan Sistem Pengendalian Internal Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Perguruan Tinggi Negeri Ditjen Diktiristek Kemendikbudristek). *Business and Economic Analysis*, 2(2), 90-107.
- Kuncoro, E. D. (2013). Analisis Penyerapan Anggaran Pasca Penerapan SiPP pada Satker Pelaksanaan Jalan Nasional Wil. 1 Dinas PU Prov. Kaltim. *Portal Karya Ilmiah*, 364-373.
- Nasution, D. P. E., & Sapari, S. (2020). Pengaruh Realisasi Anggaran, Pengendalian Akuntansi, dan Efisiensi Anggaran terhadap Akuntabilitas pada Dinas Pekerjaan Umum Kota Surabaya, *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi*, 9(7), 1-20.
- Nugroho, M. A. (2013). Analisis Faktor-Faktor yang Menyebabkan Penumpukan Pencairan Dana APBN di Akhir Tahun: Studi Kasus di KPPN Malang. *Skripsi*, Universitas Brawijaya.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Satuan Kerja Perangkat Daerah yang selanjutnya disingkat SKPD.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2008 tentang Pengendalian Internal di Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).
- Putri, K. M. R., Yuniarta, G. A., & Prayudi, M. A. (2017). Pengaruh Perencanaan Anggaran, Kualitas Sumber Daya Manusia, dan Komitmen Organisasi terhadap Penyerapan Anggaran (Survei pada SKPD di Wilayah Pemerintah Daerah Provinsi Bali). *Jimat: Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Undiksha*, 8(2). <https://doi.org/10.23887/jimat.v8i2.13679>
- Riansah, L. A. (2013). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Kecukupan Anggaran Sebagai Variabel Moderating (Studi di Instansi Pemerintah Daerah Kota Sukabumi). *Skripsi*, Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
- Saleba, S. N. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Efektivitas Pengelolaan Keuangan Daerah. *Jurnal Keuangan Universitas Hasanuddin Makassar*.

- Santi, N. P., & Indarti, M. G. K. (2021). Determinasi Akuntabilitas Pengelolaan Dana Desa: Studi Kasus Aparat Pemerintah Kecamatan Semarang Barat. *Jurnal Imiah Akuntansi dan Humanika*, 11(3), 456-469.
- Sembiring, S. (2009). Analisis Penyusunan Anggaran dan Laporan Realisasi Anggaran pada Bpm-Pd Provinsi Sulawesi Utara. *Tesis*, Universitas Sumatera Utara.
- Sugiyono, S. (2010). *Metodologi Penelitian Bisnis*. CV Alfabeta.
- Tamesoleng, A. (2015). Analisis Efektivitas Pengelolaan Anggaran di Kabupaten Kepulauan Siau Tagulandang Biaro. *Jurnal Riset Bisnis dan Manajemen*, 3(1).
- Ulfa, F. (2008). Peranan Anggaran Sebagai Salah Satu Alat Perencanaan dan Pengendalian Pembangunan Daerah (Studi pada Pengelolaan Dana Pembangunan Sarana dan Prasarana di Pemerintah Daerah Kabupaten Mojokerto). *Jurnal Universitas Islam Negeri Malang*.
- Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Anggaran.
- Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
- Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pusat dan Daerah.
- Wijayanti, W., & Atmoko, A. (2023). Pengaruh Efektivitas SPIP terhadap Kualitas Laporan Realisasi Anggaran pada Wilayah Kecamatan Bruno. *Karya Ilmiah Akuntansi*, 4(1).
- Zainab, Z. (2020). Pengaruh Perencanaan Anggaran, Laporan Realisasi Anggaran, Evaluasi Anggaran, dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Akuntabilitas Kinerja Perangkat Desa. *Media Mahardhika*, 18(2), 241-254. <https://doi.org/10.29062/mahardhika.v18i2.153>
- Zarinah, M., Darwinis, D., & Abdullah, S. (2016). Pengaruh Perencanaan Anggaran dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Tingkat Penyerapan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Aceh Utara. *Jurnal Administrasi Akuntansi: Program Pascasarjana Unsyiah*, 5(1), 90-97.