



Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen, Partisipasi Anggaran, dan Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Pegawai Melalui Efisiensi Biaya sebagai Variabel *Intervening* pada Puskesmas Kenjeran Surabaya

Aprilia Wahana Putri¹, Mulyanto Nugroho²

¹⁻² Program Studi Akuntansi, Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya, Indonesia

Email: 1222200178@surel.untag-sby.ac.id¹; nugroho@untag-sby.ac.id²

*Penulis korespondensi: 1222200178@surel.untag-sby.ac.id

Abstract. *This study aims to analyze the effect of management control systems, budget participation, and management accounting systems on employee performance through cost efficiency as an intervening variable at Kenjeran Public Health Center, Surabaya. This study employed a quantitative research approach. The population consisted of all 51 employees of Kenjeran Public Health Center, Surabaya, and the sampling technique used was saturated sampling (census). The data used were primary data collected through questionnaires. Data analysis was conducted using the Partial Least Squares (PLS) method with the assistance of SmartPLS version 4.1.1.8. The results indicate that the management control system has a positive and significant effect on both employee performance and cost efficiency. The management accounting system has a positive and significant effect on cost efficiency but has no significant effect on employee performance. Budget participation has no significant effect on either cost efficiency or employee performance. Furthermore, cost efficiency has a positive and significant effect on employee performance. Cost efficiency partially mediates the effect of the management control system on employee performance and fully mediates the effect of the management accounting system on employee performance. However, cost efficiency does not mediate the effect of budget participation on employee performance.*

Keywords: *Budget Participation; Cost Efficiency; Employee Performance; Management Accounting System; Management Control System.*

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, dan sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja pegawai melalui efisiensi biaya sebagai variabel *intervening* pada Puskesmas Kenjeran Surabaya. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Populasi yang digunakan adalah seluruh pegawai Puskesmas Kenjeran Surabaya sebanyak 51 orang dengan teknik pengambilan sampel menggunakan sampel jenuh (*sensus*). Data yang digunakan merupakan data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner. Analisis data dilakukan menggunakan metode Partial Least Squares (PLS) dengan bantuan aplikasi SmartPLS versi 4.1.1.8. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai dan efisiensi biaya. Sistem akuntansi manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap efisiensi biaya, tetapi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pegawai. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap efisiensi biaya maupun kinerja pegawai. Selain itu, efisiensi biaya berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai. Efisiensi biaya mampu memediasi secara parsial pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja pegawai serta memediasi penuh pengaruh sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja pegawai, namun tidak mampu memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja pegawai.

Kata kunci: Efisiensi Biaya; Kinerja Pegawai; Partisipasi Anggaran; Sistem Akuntansi Manajemen; Sistem Pengendalian Manajemen.

1. PENDAHULUAN

Perkembangan organisasi pada era modern menuntut setiap instansi, baik sektor swasta maupun sektor publik, untuk terus meningkatkan kinerja organisasi secara optimal. Dalam sektor pelayanan kesehatan, peningkatan kinerja menjadi sangat penting karena berkaitan langsung dengan kualitas pelayanan yang diterima masyarakat. Berdasarkan Peraturan Menteri Kesehatan Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2024, puskesmas merupakan fasilitas pelayanan kesehatan tingkat pertama yang menyelenggarakan pelayanan promotif, preventif,

kuratif, rehabilitatif, dan/atau paliatif. Keberhasilan penyelenggaraan pelayanan tersebut sangat ditentukan oleh kualitas sumber daya manusia dan kinerja pegawai yang dimiliki.

Kinerja pegawai merupakan hasil kerja yang dicapai seseorang baik secara kualitas maupun kuantitas sesuai dengan tugas dan tanggung jawab yang diberikan (Yusuff, 2023). Kinerja pegawai yang optimal akan meningkatkan efektivitas pelayanan publik, sedangkan kinerja yang rendah dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi. Dalam konteks organisasi sektor publik, peningkatan kinerja pegawai dipengaruhi oleh berbagai faktor manajerial, di antaranya sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, dan sistem akuntansi manajemen. Sistem pengendalian manajemen berfungsi mengarahkan organisasi dalam mencapai tujuan melalui proses perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi kinerja (Mulyadi, 2016). Sementara itu, partisipasi anggaran memberikan kesempatan kepada pegawai untuk terlibat dalam penyusunan anggaran sehingga dapat meningkatkan rasa tanggung jawab dan motivasi kerja (Hansen & Mowen, 2013). Di sisi lain, sistem akuntansi manajemen menyediakan informasi yang relevan untuk mendukung proses perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan organisasi (Hansen & Mowen, 2009).

Selain faktor-faktor tersebut, efisiensi biaya juga menjadi aspek penting dalam organisasi sektor publik, khususnya pada instansi pelayanan kesehatan yang memiliki keterbatasan anggaran. Efisiensi biaya merupakan kemampuan organisasi dalam mengoptimalkan penggunaan sumber daya untuk menghasilkan output yang maksimal (Mahmudi, 2010). Pengelolaan biaya yang efisien memungkinkan organisasi menyediakan pelayanan yang lebih baik tanpa meningkatkan penggunaan sumber daya secara berlebihan. Oleh karena itu, efisiensi biaya diduga memiliki peran sebagai variabel intervening yang dapat menjembatani pengaruh sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, dan sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja pegawai.

Fenomena empiris menunjukkan bahwa kinerja pegawai Puskesmas Kenjeran Surabaya belum sepenuhnya optimal. Berdasarkan hasil wawancara dengan Kepala Puskesmas, meskipun capaian program kesehatan secara administratif telah mencapai sekitar 90%, masih terdapat berbagai keluhan masyarakat terkait lamanya waktu pelayanan, antrean yang panjang, respons petugas yang kurang optimal, serta pelayanan administrasi yang dinilai belum memuaskan. Ulasan masyarakat pada *Google Reviews* selama periode 2017-2026 juga menunjukkan keluhan yang relatif konsisten terkait kualitas pelayanan. Selain itu, beberapa

pegawai memiliki tanggung jawab terhadap lebih dari satu program sehingga menyebabkan beban kerja yang tidak merata dan berpotensi memengaruhi efektivitas pelaksanaan tugas.

Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, dan sistem akuntansi manajemen berpengaruh terhadap kinerja pegawai. Suriani dan Syah (2025), Metriana dan Puspa (2024), serta Putra et al. (2022) menemukan adanya pengaruh positif dan signifikan dari variabel-variabel tersebut terhadap kinerja. Namun, beberapa penelitian lain menunjukkan hasil yang berbeda. Lubis et al. (2022) menemukan bahwa sistem informasi akuntansi tidak berpengaruh terhadap kinerja pegawai, sedangkan Susandi dan Nurleli (2024) serta Maulana et al. (2024) menyatakan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Perbedaan hasil penelitian tersebut menunjukkan adanya research gap yang masih memerlukan pengujian lebih lanjut.

Berdasarkan fenomena empiris dan inkonsistensi hasil penelitian terdahulu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, dan sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja pegawai melalui efisiensi biaya sebagai variabel *intervening* pada Puskesmas Kenjeran Surabaya. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoretis dalam pengembangan kajian mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kinerja pegawai di sektor publik, sekaligus memberikan kontribusi praktis bagi puskesmas dalam meningkatkan kualitas pelayanan melalui optimalisasi sistem manajerial dan efisiensi penggunaan sumber daya.

2. KAJIAN TEORI

Teori Kontinjensi (*Contingency Theory*)

Teori kontinjensi yang dikemukakan oleh Fiedler (1967) menyatakan bahwa tidak terdapat satu sistem manajemen yang paling efektif untuk diterapkan pada seluruh organisasi. Efektivitas organisasi dipengaruhi oleh kesesuaian antara sistem yang diterapkan dengan kondisi lingkungan dan karakteristik organisasi. Dalam konteks penelitian ini, sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, dan sistem akuntansi manajemen akan menghasilkan kinerja yang optimal apabila disesuaikan dengan kebutuhan organisasi, termasuk dalam pengelolaan efisiensi biaya.

Teori Penetapan Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Teori penetapan tujuan yang dikembangkan oleh Locke (1968) menjelaskan bahwa individu akan menunjukkan kinerja yang lebih baik apabila memiliki tujuan yang jelas, spesifik, dan menantang. Keterlibatan pegawai dalam proses penyusunan anggaran dan

penetapan sistem manajerial yang baik dapat meningkatkan komitmen terhadap tujuan organisasi sehingga berdampak pada peningkatan kinerja pegawai.

Sistem Pengendalian Manajemen

Mulyadi (2016), sistem pengendalian manajemen merupakan sistem yang digunakan manajemen untuk memastikan bahwa seluruh aktivitas organisasi berjalan sesuai dengan strategi dan tujuan yang telah ditetapkan. Sistem pengendalian manajemen mencakup struktur organisasi, proses perencanaan, penyusunan anggaran, pelaksanaan kegiatan, serta evaluasi kinerja. Indikator sistem pengendalian manajemen meliputi:

- a. Kejelasan wewenang dan tanggung jawab.
- b. Ketersediaan standar penilaian kinerja.
- c. Keterlibatan dalam perencanaan.
- d. Ketepatan pengukuran dan pelaporan.
- e. Kualitas analisis penyimpangan.

Partisipasi Anggaran

Hansen dan Mowen (2016), mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai keterlibatan pegawai atau manajer dalam proses penyusunan anggaran. Keterlibatan tersebut memungkinkan penyusunan anggaran menjadi lebih realistis dan meningkatkan rasa tanggung jawab terhadap pencapaian target organisasi. Indikator partisipasi anggaran meliputi:

- a. Keterlibatan aktif.
- b. Pengaruh terhadap anggaran.
- c. Kontribusi ide.

Sistem Akuntansi Manajemen

Hansen dan Mowen (2007), sistem akuntansi manajemen merupakan sistem informasi yang menghasilkan informasi keuangan dan nonkeuangan yang dibutuhkan manajemen dalam proses perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Indikator sistem akuntansi manajemen meliputi:

- a. Harga pokok produk.
- b. Anggaran.
- c. Laporan kinerja.
- d. Komunikasi personal.

Efisiensi Biaya

Mahmudi (2010), efisiensi biaya merupakan kemampuan organisasi dalam mengoptimalkan penggunaan sumber daya untuk menghasilkan *output* yang maksimal. Sejalan dengan hal tersebut, Nugroho dan Riyadi (2021) menyatakan bahwa pengendalian biaya yang efektif memungkinkan organisasi mengurangi pemborosan dan meningkatkan produktivitas sehingga mendukung pencapaian tujuan organisasi. Indikator efisiensi biaya meliputi:

- a. Rasio biaya-output.
- b. Perbandingan realisasi dengan anggaran.
- c. Minimalisasi sumber daya.
- d. Analisis *value for money*.

Kinerja Pegawai

Mangkunegara (2000), mendefinisikan kinerja pegawai sebagai hasil kerja yang dicapai seseorang baik secara kualitas maupun kuantitas sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan. Indikator kinerja pegawai meliputi:

- a. Kualitas kerja.
- b. Kuantitas kerja.
- c. Tanggung jawab.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan jenis penelitian *causal explanatory*. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pegawai Puskesmas Kenjeran Surabaya yang berjumlah 51 orang. Teknik pengambilan sampel menggunakan sampling jenuh, yaitu seluruh anggota populasi dijadikan sebagai sampel penelitian (Sugiyono, 2019). Jenis data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner dengan skala Likert lima poin dan didukung oleh data sekunder berupa dokumen organisasi. Analisis data dilakukan menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM) berbasis *Partial Least Squares* (PLS) dengan bantuan aplikasi SmartPLS 4. Tahapan analisis meliputi evaluasi *outer model* melalui uji validitas dan reliabilitas, evaluasi *inner model* melalui pengujian nilai *R-Square* (R^2), *predictive relevance* (Q^2), *path coefficient*, dan model fit (SRMR), serta pengujian hipotesis menggunakan teknik *bootstrapping*.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Karakteristik Responden

Data penelitian diperoleh melalui penyebaran kuesioner kepada 51 pegawai Puskesmas Kenjeran Surabaya sebagai responden penelitian. Karakteristik responden dalam penelitian ini dikelompokkan berdasarkan usia dan jenis kelamin yang disajikan pada Tabel 1 dan Tabel 2.

Tabel 1. Kategori Responden Berdasarkan Usia

No	Umur	Jumlah Responden	Presentase (%)
1.	23-26 tahun	15	29,41%
2.	27-30 tahun	13	25,49%
3.	31-34 tahun	6	11,76%
4.	35-38 tahun	4	7,84%
5.	39-42 tahun	7	13,73%
6.	43-46 tahun	6	11,76%
7.	47-50 tahun	2	3,92%
8.	51-54 tahun	1	1,96%
	Jumlah	51	100%

Sumber: Data primer yang diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 1, karakteristik responden berdasarkan usia menunjukkan bahwa mayoritas responden berusia 23-26 tahun sebanyak 15 orang (29,41%), diikuti usia 27-30 tahun sebanyak 13 orang (25,49%). Kelompok usia 39-42 tahun berjumlah 7 orang (13,73%), sedangkan responden berusia 31-34 tahun dan 43-46 tahun masing-masing sebanyak 6 orang (11,76%). Responden berusia 35-38 tahun berjumlah 4 orang (7,84%), usia 47-50 tahun sebanyak 2 orang (3,92%), dan usia 51-54 tahun sebanyak 1 orang (1,96%). Dengan demikian, sebanyak 88,24% responden berada pada rentang usia 23-42 tahun, yang menunjukkan bahwa mayoritas responden berada pada usia produktif.

Tabel 2. Kategori Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

No	Jenis Kelamin	Jumlah Responden	Presentase (%)
1.	Laki-laki	7	13,73%
2.	Perempuan	44	86,27%
	Jumlah	51	100%

Sumber: Data primer yang diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 2, karakteristik responden berdasarkan jenis kelamin menunjukkan bahwa sebagian besar responden berjenis kelamin perempuan, yaitu sebanyak 44 orang (86,27%), sedangkan responden laki-laki berjumlah 7 orang (13,73%). Hal ini menunjukkan bahwa penelitian didominasi oleh perempuan.

Analisis Data *Outer Model*

Outer Loadings

Uji outer loadings dilakukan untuk menguji validitas konvergen. Berdasarkan Tabel 3, seluruh indikator memiliki nilai *outer loadings* di atas 0,70, sehingga seluruh indikator dinyatakan valid dan memenuhi kriteria validitas konvergen (Ghozali, 2021).

Tabel 3. Nilai *Outer Loadings*

Variabel	Indikator	<i>Outer Loadings</i>	Keterangan
Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	SPM 2	0,801	Valid
	SPM 3	0,774	Valid
	SPM 4	0,725	Valid
	SPM 5	0,791	Valid
Partisipasi Anggaran (X2)	PA 1	0,996	Valid
	PA 2	0,772	Valid
Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	SAM 2	0,898	Valid
	SAM 3	0,915	Valid
	SAM 4	0,807	Valid
	KP 1	0,843	Valid
Kinerja Pegawai (Y)	KP 2	0,851	Valid
	KP 3	0,814	Valid
	EB 1	0,759	Valid
Efisiensi Biaya (Z)	EB 2	0,783	Valid
	EB 3	0,796	Valid
	EB 4	0,844	Valid

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 3, nilai *outer loadings* pada seluruh indikator telah berada di atas 0,70, sehingga seluruh indikator dinyatakan valid dan telah memenuhi kriteria validitas konvergen. Dengan demikian, model pengukuran setelah dieliminasi indikator layak digunakan untuk analisis lebih lanjut.

Average Variance Extracted (AVE)

Average Variance Extracted (AVE) digunakan untuk mengukur validitas konvergen suatu konstruk. Menurut Hair et al. (2010), konstruk dinyatakan memenuhi validitas konvergen apabila memiliki nilai AVE di atas 0,50.

Tabel 4. Hasil Pengujian *Convergent Validity* menggunakan *Average Variance Extracted (AVE)*.

Variabel	<i>Average Variance Extracted (AVE)</i>	Keterangan
Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	0,598	Valid
Partisipasi Anggaran (X2)	0,794	Valid
Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	0,765	Valid
Kinerja Pegawai (Y)	0,699	Valid
Efisiensi Biaya (Z)	0,634	Valid

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 4, seluruh variabel memiliki nilai AVE lebih dari 0,50 sehingga memenuhi kriteria validitas konvergen. Dengan demikian, seluruh konstruk dinyatakan valid dan layak digunakan dalam analisis selanjutnya.

Cross Loadings

Uji *cross loadings* digunakan untuk menguji validitas diskriminan dengan membandingkan nilai loading setiap indikator pada konstruknya dengan nilai loading pada konstruk lainnya. Menurut Ghazali (2021), validitas diskriminan terpenuhi apabila nilai loading suatu indikator pada konstruk yang diukur lebih tinggi dibandingkan nilai loadings pada konstruk lainnya.

Tabel 5. Hasil Pengujian *Discriminant Validity* menggunakan *Cross Loadings*

Indikator Variabel	Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	Partisipasi Anggaran (X2)	Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	Kinerja Pegawai (Y)	Efisiensi Biaya (Z)
SPM 2	0,801	0,083	0,174	0,57	0,362
SPM 3	0,774	0,411	0,187	0,332	0,32
SPM 4	0,725	0,124	0,194	0,319	0,433
SPM 5	0,791	0,028	0,213	0,545	0,446
PA 1	0,162	0,996	-0,121	-0,097	-0,171
PA 2	0,258	0,772	-0,059	-0,015	-0,024
SAM 2	0,151	-0,078	0,898	0,353	0,35
SAM 3	0,318	-0,157	0,915	0,399	0,474
SAM 4	0,136	-0,038	0,807	0,218	0,219
KP 1	0,529	-0,061	0,294	0,843	0,614
KP 2	0,407	-0,139	0,371	0,851	0,599
KP 3	0,551	-0,025	0,311	0,814	0,509
EB 1	0,479	0,012	0,241	0,448	0,759
EB 2	0,38	-0,071	0,397	0,501	0,783
EB 3	0,347	-0,213	0,346	0,664	0,796
EB 4	0,43	-0,197	0,358	0,553	0,844

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 5, nilai *cross loadings* menunjukkan bahwa setiap indikator memiliki nilai loading tertinggi pada konstruknya masing-masing. Dengan demikian, seluruh variabel memenuhi kriteria validitas diskriminan.

Fornell-Larcker Criterion

Kriteria *Fornell-Larcker* digunakan untuk menguji validitas diskriminan dengan membandingkan akar kuadrat *Average Variance Extracted* ($\sqrt{AVE}$) setiap konstruk dengan korelasi antar konstruk. Menurut Ghazali (2021), validitas diskriminan terpenuhi apabila nilai akar kuadrat AVE pada setiap konstruk lebih besar daripada nilai korelasi dengan konstruk lainnya.

Tabel 6. Hasil Pengujian *Discriminant Validity* berdasarkan *Fornell-Larcker Criterion*

Variabel	Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	Partisipasi Anggaran (X2)	Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	Kinerja Pegawai (Y)	Efisiensi Biaya (Z)
Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	0,773	0,18	0,249	0,593	0,509
Partisipasi Anggaran (X2)	0,18	0,891	-0,117	-0,09	-0,157
Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	0,249	-0,117	0,875	0,388	0,424
Kinerja Pegawai (Y)	0,593	-0,09	0,388	0,836	0,688
Efisiensi Biaya (Z)	0,509	-0,157	0,424	0,688	0,796

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 6, seluruh konstruk memiliki nilai akar kuadrat AVE yang lebih tinggi dibandingkan korelasi antar konstruk, sehingga memenuhi kriteria validitas diskriminan berdasarkan *Fornell-Larcker Criterion*.

Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)

Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT) digunakan untuk menguji validitas diskriminan dengan membandingkan nilai hubungan antar konstruk. Menurut Ghozali (2021), suatu konstruk dinyatakan memenuhi validitas diskriminan apabila nilai HTMT kurang dari 0,90.

Tabel 7. Hasil Pengujian *Discriminant Validity* berdasarkan *Heterotrait-Monotrait Ratio* (HTMT)

Variabel	Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	Partisipasi Anggaran (X2)	Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	Kinerja Pegawai (Y)	Efisiensi Biaya (Z)
Sistem Pengendalian Manajemen (X1)		0,318	0,281	0,728	
Partisipasi Anggaran (X2)	0,318		0,108	0,094	
Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	0,281	0,108		0,451	
Kinerja Pegawai (Y)	0,728	0,094	0,451		
Efisiensi Biaya (Z)	0,641	0,168	0,473	0,852	

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 7, seluruh HTMT berada di bawah batas 0,90 sehingga seluruh konstruk memenuhi kriteria validitas diskriminan.

Composite Reliability

Composite reliability digunakan untuk menguji konsistensi internal suatu konstruk. Menurut Ghazali dan Latan (2015), suatu konstruk dinyatakan reliabel apabila memiliki nilai *composite reliability* di atas 0,70.

Tabel 8. Hasil Pengujian *Composite Reliability*

Variabel	<i>Composite Reliability</i>
Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	0,856
Partisipasi Anggaran (X2)	0,884
Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	0,907
Kinerja Pegawai (Y)	0,875
Efisiensi Biaya (Z)	0,874

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 8, seluruh variabel memiliki nilai *composite reliability* di atas 0,70, yaitu berkisar antara 0,856-0,907. Dengan demikian, seluruh konstruk memenuhi kriteria reliabilitas dan memiliki konsistensi internal yang baik.

Cronbach's Alpha

Cronbach's alpha digunakan untuk menguji konsistensi internal instrumen penelitian. Menurut Ghazali dan Latan (2015), suatu konstruk dinyatakan reliabel apabila memiliki nilai *Cronbach's alpha* di atas 0,70.

Tabel 9. Hasil Pengujian Cronbach's Alpha

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>
Sistem Pengendalian Manajemen (X1)	0,779
Partisipasi Anggaran (X2)	0,832
Sistem Akuntansi Manajemen (X3)	0,852
Kinerja Pegawai (Y)	0,785
Efisiensi Biaya (Z)	0,808

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 9, seluruh variabel memiliki nilai *Cronbach's alpha* di atas 0,70, yaitu berkisar antara 0,779-0,852. Dengan demikian, seluruh konstruk dinyatakan reliabel dan memiliki konsistensi internal yang baik.

Analisis Data Inner Model

R-Square (R²)

Nilai *R-Square* (R²) digunakan untuk mengukur kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Menurut Ghazali dan Latan (2015), nilai R² sebesar 0,75 menunjukkan model kuat, 0,50 moderat, dan 0,25 lemah.

Tabel 10. Hasil Pengujian *R-Square* (R^2)

Variabel	<i>R-Square</i> (R^2)
Kinerja Pegawai (Y)	0,566
Efisiensi Biaya (Z)	0,395

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 10, nilai R^2 kinerja pegawai sebesar 0,566 menunjukkan bahwa 56,6% variasi kinerja pegawai dapat dijelaskan oleh sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, sistem akuntansi manajemen, dan efisiensi biaya, sedangkan 43,4% dijelaskan oleh faktor lain di luar model. Sementara itu, nilai R^2 efisiensi biaya sebesar 0,395 menunjukkan bahwa 39,5% variasinya dapat dijelaskan oleh sistem pengendalian manajemen, partisipasi anggaran, dan sistem akuntansi manajemen, sedangkan 60.5% dipengaruhi oleh faktor lain di luar model. Dengan demikian, model memiliki kemampuan penjelasan moderat terhadap kinerja pegawai dan lemah terhadap efisiensi biaya.

Path Coefficient

Pengujian *path coefficient* dilakukan untuk mengetahui arah dan kekuatan hubungan antara variabel dalam model struktural. Menurut Hair et al. (2010), nilai *path coefficient* menunjukkan besarnya pengaruh antar variabel, sedangkan signifikansi hubungan ditentukan berdasarkan nilai *t-statistics* ($> 1,96$) dan *p-values* ($< 0,05$).

Tabel 11. Pengujian *Path Coefficient*

Variabel	<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>
Efisiensi Biaya (Z) → Kinerja Pegawai (Y)	0,458	0,451	0,118	3,889	0,000
Partisipasi Anggaran (X2) → Efisiensi Biaya (Z)	-0,210	-0,179	0,139	1,513	0,130
Partisipasi Anggaran (X2) → Kinerja Pegawai (Y)	-0,069	-0,077	0,100	0,689	0,491
Sistem Akuntansi Manajemen (X3) → Efisiensi Biaya (Z)	0,281	0,284	0,109	2,583	0,010
Sistem Akuntansi Manajemen (X3) → Kinerja Pegawai (Y)	0,099	0,104	0,091	1,089	0,276
Sistem Pengendalian	0,477	0,478	0,110	4,327	0,000

Manajemen (X1) → Efisiensi Biaya (Z) Sistem Pengendalian Manajemen (X1) → Kinerja Pegawai (Y)	0,348	0,358	0,119	2,927	0,003
---	-------	-------	-------	-------	-------

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 11, sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap efisiensi biaya dengan nilai *path coefficient* sebesar 0,477 dan *p-value* 0,000, serta berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai dengan nilai *path coefficient* sebesar 0,348 dan *p-value* 0,003. Sistem akuntansi manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap efisiensi biaya dengan nilai *path coefficient* sebesar 0,281 dan *p-value* 0,010, namun tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pegawai (*p-value* = 0,276). Partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap efisiensi biaya maupun kinerja pegawai (*p-value* > 0,05). Selain itu, efisiensi biaya berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai dengan nilai *path coefficient* sebesar 0,458 dan *p-value* 0,000. Dengan demikian, hanya sebagian hubungan antar variabel dalam model penelitian yang terbukti signifikan.

Q-Square (Q²)

Q-Square (Q²) digunakan untuk mengukur kemampuan prediktif model. Menurut Ghazali dan Latan (2015), nilai Q² yang lebih besar dari 0 menunjukkan bahwa model memiliki relevansi prediktif. Menurut Hair et al. (2010), untuk menghitung nilai *Q-Square* dapat dilakukan menggunakan rumus berikut:

$$Q^2 = 1 - (1 - R_1^2)(1 - R_2^2) \dots (1 - R_p^2)$$

$$Q^2 = 1 - (1 - 0,395)(1 - 0,566)$$

$$Q^2 = 1 - (0,605)(0,434)$$

$$Q^2 = 1 - 0,26257$$

$$Q^2 = 0,73743$$

$$Q^2 = 0,737$$

Hasil perhitungan menunjukkan nilai Q² sebesar 0,737. Nilai tersebut lebih besar dari 0, sehingga model memiliki *predictive relevance* yang baik dalam menjelaskan variabel endogen pada penelitian ini.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan menggunakan prosedur *bootstrapping* pada SmartPLS 4 dengan memperhatikan nilai *t-statistics* dan *p-value*. Suatu hipotesis dinyatakan diterima apabila nilai *t-statistics* > 1,96 dan *p-value* < 0,05. Hasil pengujian pengaruh langsung (*direct effects*) dan pengaruh tidak langsung (*indirect effects*).

Hipotesis Pengaruh Langsung (*Direct Effects*)

Tabel 12. Hipotesis Pengaruh Langsung (*Direct Effects*)

Variabel	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T statistics (O/STDEV)	P values	Keterangan
Efisiensi Biaya (Z) → Kinerja Pegawai (Y)	0,458	0,451	0,118	3,889	0,000	Berpengaruh
Partisipasi Anggaran (X2) → Efisiensi Biaya (Z)	-0,210	-0,179	0,139	1,513	0,130	Tidak Berpengaruh
Partisipasi Anggaran (X2) → Kinerja Pegawai (Y)	-0,069	-0,077	0,100	0,689	0,491	Tidak Berpengaruh
Sistem Akuntansi Manajemen (X3) → Efisiensi Biaya (Z)	0,281	0,284	0,109	2,583	0,010	Berpengaruh
Sistem Akuntansi Manajemen (X3) → Kinerja Pegawai (Y)	0,099	0,104	0,091	1,089	0,276	Tidak Berpengaruh
Sistem Pengendalian Manajemen (X1) → Efisiensi Biaya (Z)	0,477	0,478	0,110	4,327	0,000	Berpengaruh
Sistem Pengendalian Manajemen (X1) → Kinerja Pegawai (Y)	0,348	0,358	0,119	2,927	0,003	Berpengaruh

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 12, sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai dan efisiensi biaya. Sistem akuntansi manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap efisiensi biaya, namun tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pegawai. Partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan

terhadap efisiensi biaya maupun kinerja pegawai. Selain itu, efisiensi biaya berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai.

Hipotesis Pengaruh Tidak Langsung (*Indirect Effects*)

Tabel 13. Hipotesis Pengaruh Tidak Langsung (*Indirect Effects*)

Variabel	<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>	Keterangan
Partisipasi Anggaran (X2) → Efisiensi Biaya (Z) → Kinerja Pegawai (Y)	-0,096	-0,079	0,066	1,454	0,146	Tidak Berpengaruh
Sistem Akuntansi Manajemen (X3) → Efisiensi Biaya (Z) → Kinerja Pegawai (Y)	0,129	0,128	0,060	2,151	0,032	Berpengaruh
Sistem Pengendalian Manajemen (X1) → Efisiensi Biaya (Z) → Kinerja Pegawai (Y)	0,218	0,214	0,073	2,972	0,003	Berpengaruh

Sumber: Output SmartPLS, data diolah, 2026

Berdasarkan Tabel 13, efisiensi biaya terbukti memediasi pengaruh sistem pengendalian manajemen dan sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja pegawai. Sebaliknya, efisiensi biaya tidak mampu memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja pegawai.

Pembahasan

Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Pegawai

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai, sehingga H1 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan sistem pengendalian manajemen yang efektif mampu mengarahkan aktivitas pegawai sesuai tujuan organisasi melalui proses perencanaan, pengawasan, dan evaluasi. Hasil ini sejalan dengan teori Mulyadi (2016) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen merupakan alat untuk memastikan sumber daya organisasi digunakan secara efektif dan efisien. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Suriani dan Syah (2025) serta Laoli dan Ndraha (2022) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai. Pada Puskesmas Kenjeran

Surabaya, sistem pengendalian manajemen yang diterapkan mampu memperjelas tanggung jawab pegawai, meningkatkan koordinasi kerja, serta mendukung pencapaian target pelayanan sehingga berdampak pada peningkatan kinerja pegawai.

Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Pegawai

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pegawai, sehingga H2 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa keterlibatan pegawai dalam proses penyusunan anggaran belum mampu meningkatkan kinerja pegawai secara langsung. Menurut Hansen dan Mowen (2013), partisipasi anggaran dapat meningkatkan komitmen dan motivasi pegawai apabila pegawai memiliki keterlibatan yang memadai dalam proses penyusunannya. Hasil penelitian ini sejalan dengan Maulana et al. (2024), Anggriani dan Wibowo (2023), serta Susandi dan Nurtleli (2024) yang menemukan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pegawai. Kondisi ini diduga karena penyusunan anggaran di Puskesmas Kenjeran lebih banyak dilakukan oleh pegawai yang memiliki kewenangan tertentu, sehingga sebagian besar pegawai hanya berperan sebagai pelaksana program dan kinerjanya lebih dipengaruhi oleh pelaksanaan tugas sesuai standar operasional.

Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Pegawai

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem akuntansi manajemen tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pegawai, sehingga H3 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa informasi yang dihasilkan sistem akuntansi manajemen belum dimanfaatkan secara langsung dalam pelaksanaan pekerjaan pegawai. Menurut Hansen dan Mowen (2009), sistem akuntansi manajemen menyediakan informasi yang mendukung perencanaan, pengendalian, dan pengambilan keputusan. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan Metriana dan Puspa (2024) serta Prasetyo et al. (2024) yang menemukan adanya pengaruh positif terhadap kinerja pegawai, tetapi sejalan dengan Lubis et al. (2022) yang menyatakan bahwa sistem informasi akuntansi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja pegawai. Pada Puskesmas Kenjeran, informasi akuntansi manajemen lebih banyak dimanfaatkan oleh pihak manajemen dibandingkan oleh pegawai pelaksana.

Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Efisiensi Biaya

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap efisiensi biaya, sehingga H4 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen yang efektif mampu mengoptimalkan penggunaan sumber daya dan meminimalkan pemborosan. Menurut Mulyadi (2016), sistem pengendalian manajemen membantu organisasi mencapai tujuan secara efektif dan mampu meningkatkan

efisiensi biaya organisasi. Pada Puskesmas Kenjeran Surabaya, pengawasan dan evaluasi yang dilakukan secara berkelanjutan membantu organisasi mengendalikan penggunaan sumber daya secara lebih efisien.

Partisipasi Anggaran terhadap Efisiensi Biaya

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap efisiensi biaya, sehingga H5 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa keterlibatan pegawai dalam penyusunan anggaran belum mampu meningkatkan efisiensi penggunaan sumber daya organisasi. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan Anggrita et al. (2026) yang menyatakan bahwa penerapan pengelolaan yang baik dapat meningkatkan efisiensi organisasi. Perbedaan tersebut diduga karena keputusan terkait pengalokasian dan pengendalian biaya di Puskesmas Kenjeran lebih banyak ditentukan oleh manajemen, sehingga tingkat partisipasi pegawai dalam penyusunan anggaran belum memberikan dampak yang nyata terhadap efisiensi biaya.

Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Efisiensi Biaya

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem akuntansi manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap efisiensi biaya, sehingga H6 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa informasi yang dihasilkan sistem akuntansi manajemen membantu organisasi dalam merencanakan, mengendalikan, dan mengevaluasi penggunaan biaya secara lebih efektif. Menurut Hansen dan Mowen (2009), sistem akuntansi manajemen menyediakan informasi yang relevan untuk mendukung pengambilan keputusan. Hasil penelitian ini sejalan dengan Ratnasari dan Purwanti (2025) yang menemukan bahwa sistem akuntansi manajemen berperan dalam meningkatkan efisiensi biaya melalui penyediaan informasi biaya yang akurat. Pada Puskesmas Kenjeran, informasi tersebut membantu manajemen mengoptimalkan penggunaan sumber daya sehingga efisiensi biaya dapat tercapai.

Efisiensi Biaya terhadap Kinerja Pegawai

Hasil penelitian menunjukkan bahwa efisiensi biaya berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai, sehingga H7 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa penggunaan sumber daya yang efisien mampu mendukung kelancaran pelaksanaan pekerjaan dan meningkatkan produktivitas pegawai. Menurut Mahmudi (2010), efisiensi biaya merupakan kemampuan organisasi mengoptimalkan penggunaan sumber daya untuk menghasilkan output yang maksimal. Hasil penelitian ini sejalan dengan Ratnasari dan Purwanti (2025) yang menyatakan bahwa efisiensi biaya mampu meningkatkan produktivitas organisasi. Pada Puskesmas Kenjeran Surabaya, pengelolaan biaya yang efisien memungkinkan tersedianya sumber daya yang memadai sehingga pelaksanaan pelayanan menjadi lebih optimal.

Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Pegawai melalui Efisiensi Biaya

Hasil penelitian menunjukkan bahwa efisiensi biaya mampu memediasi pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja pegawai, sehingga H8 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen tidak hanya meningkatkan kinerja secara langsung, tetapi juga melalui peningkatan efisiensi biaya. Hasil ini menunjukkan *partial mediation*, karena pengaruh langsung dan tidak langsung sama-sama signifikan. Temuan ini mendukung penelitian Suriani dan Syah (2025) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen mampu meningkatkan kinerja organisasi, serta Ratnasari dan Purwanti (2025) yang menunjukkan bahwa efisiensi biaya berkontribusi terhadap peningkatan produktivitas organisasi.

Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Pegawai melalui Efisiensi Biaya

Hasil penelitian menunjukkan bahwa efisiensi biaya tidak mampu memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja pegawai, sehingga H9 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa keterlibatan pegawai dalam penyusunan anggaran belum mampu meningkatkan efisiensi biaya maupun kinerja pegawai. Hasil penelitian ini sejalan dengan Susandi dan Nurleli (2024) serta Maulana et al. (2024) yang menemukan bahwa partisipasi anggaran tidak memberikan pengaruh signifikan terhadap kinerja. Dengan demikian, efisiensi biaya tidak berperan sebagai variabel mediasi (*no mediation*) dalam hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja pegawai.

Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Pegawai melalui Efisiensi Biaya

Hasil penelitian menunjukkan bahwa efisiensi biaya mampu memediasi pengaruh sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja pegawai, sehingga H10 diterima. Temuan ini menunjukkan bahwa sistem akuntansi manajemen belum mampu meningkatkan kinerja pegawai secara langsung, tetapi mampu meningkatkan efisiensi biaya yang selanjutnya berdampak pada peningkatan kinerja pegawai. Hasil ini menunjukkan *full mediation*, karena pengaruh langsung tidak signifikan sedangkan pengaruh tidak langsung signifikan. Temuan ini didukung oleh Ratnasari dan Purwanti (2025) yang menyatakan bahwa sistem akuntansi manajemen mendukung efisiensi biaya melalui penyediaan informasi yang akurat untuk pengendalian biaya. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan Faizati et al. (2025) yang menunjukkan bahwa pengaruh suatu sistem terhadap kinerja dapat terjadi melalui variabel *intervening*, sehingga keberadaan mekanisme mediasi berperan penting dalam meningkatkan kinerja organisasi. Pada Puskesmas Kenjeran Surabaya, informasi akuntansi yang dimanfaatkan dalam pengelolaan biaya membantu meningkatkan efektivitas penggunaan sumber daya sehingga berdampak pada peningkatan kinerja pegawai.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai serta efisiensi biaya. Sistem akuntansi manajemen juga berpengaruh positif dan signifikan terhadap efisiensi biaya, namun tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja pegawai. Sementara itu, partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap efisiensi biaya maupun kinerja pegawai. Selain itu, efisiensi biaya terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja pegawai. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa efisiensi biaya memediasi secara parsial pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja pegawai dan memediasi secara penuh pengaruh sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja pegawai. Sebaliknya, efisiensi biaya tidak mampu memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja pegawai. Temuan ini menunjukkan bahwa penerapan sistem pengendalian manajemen yang efektif serta pengelolaan biaya yang efisien merupakan faktor penting dalam meningkatkan kinerja pegawai di Puskesmas Kenjeran Surabaya. Oleh karena itu, Puskesmas Kenjeran Surabaya disarankan untuk memperkuat penerapan sistem pengendalian manajemen serta mengoptimalkan pemanfaatan sistem akuntansi manajemen guna meningkatkan efisiensi biaya dan kinerja pegawai. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambahkan variabel lain yang berpotensi memengaruhi kinerja pegawai serta menguji model penelitian pada objek yang lebih luas agar hasil penelitian memiliki tingkat generalisasi yang lebih baik.

DAFTAR PUSTAKA

- Anggritai, K., Tryaini, A., Arifin, J., Mairliani, M., & Mukhtairuddin, M. (2026). Activity-based management sebagai strategi efisiensi biaya dalam mendukung daya saing usaha mikro kecil dan menengah. *Jurnal Akuntansi Keuangan dan Perpajakan*, 2(3), 547–558.
- Anggriani, C., & Wibowo, R. Y. C. (2023). Pengaruh partisipasi anggaran, kejelasan peran, dan lingkungan kerja terhadap kinerja pegawai (Studi kasus: KSPPS BMT Artha Amanah Sanden). *Jurnal Ekonomika: Manajemen, Akuntansi, dan Perbankan Syariah*, 12(2), 17–32.
- Faizati, L. A., Nugroho, M., & Arifin, M. (2025). Pengaruh pemahaman akuntansi, kecanggihan teknologi informasi, pelatihan, dan pengalaman kerja terhadap kinerja sistem informasi akuntansi melalui efektivitas penggunaan sistem informasi akuntansi sebagai variabel intervening pada PT KAI (Persero) DAOP 8 Surabaya. *Jurnal Revenue: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(2), 2157–2169.
- Fiedler, F. E. (1967). *A theory of leadership effectiveness*. McGraw-Hill.
- Ghozali, I., & Latan, H. (2015). *Partial least squares: Konsep, teknik, dan aplikasi menggunakan SmartPLS 3.0*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Pearson Prentice Hall.

- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2007). *Akuntansi manajemen* (Edisi ke-7, Buku 2). Salemba Empat.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2009). *Akuntansi manajerial* (Edisi ke-8, Buku 1). Salemba Empat.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2013). *Akuntansi manajerial* (Edisi ke-8; D. Arnos Kwary, Penerj.). Salemba Empat.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2016). *Akuntansi manajerial* (Edisi ke-8, Buku 1). Salemba Empat.
- Locke, E. A. (1968). Toward a theory of task motivation and incentives. *Organizational Behavior and Human Performance*, 3(2), 157–189. [https://doi.org/10.1016/0030-5073\(68\)90004-4](https://doi.org/10.1016/0030-5073(68)90004-4)
- Lubis, S. M., Ayu, S., & Hendra, W. (2022). Pengaruh sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja pegawai. *Disclosure: Journal of Accounting and Finance*, 2(2), 126–141. <https://doi.org/10.29240/disclosure.v2i2.5547>
- Mahmudi. (2010). *Manajemen kinerja sektor publik*. UPP STIM YKPN.
- Mangkunegara, A. P. (2000). *Manajemen sumber daya manusia perusahaan*. Remaja Rosdakarya.
- Maulana, M. A., Rivanda, A. K., & Siswanto, N. R. (2024). Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran dan komitmen organisasi terhadap kinerja manajerial karyawan PT FVS Arthadarma Indonesia. *Cakrawala Repositori IMWI*, 7(6), 1386–1399. <https://doi.org/10.52851/cakrawala.v7i5.732>
- Mulyadi. (2016). *Akuntansi biaya* (Edisi ke-5). UPP STIM YKPN.
- Nugroho, M., & Riyadi, S. (2021). *Akuntansi biaya: Aplikasi perusahaan manufaktur* (Edisi revisi). Indomedia Pustaka.
- Prasetyo, D. E., & Ningsih, S. (2024). Analisis pengaruh sistem informasi akuntansi manajemen terhadap kinerja manajerial: Studi kasus pada PT Assalaam Niaga Utama. *Jurnal Ilmiah Keuangan Akuntansi Bisnis*, 3(1), 490–496. <https://doi.org/10.53088/jikab.v3i1.81>
- Purwanti. (2023). *Akuntansi manajemen*. Salemba Empat.
- Putra, A. A. (2022). Pengaruh partisipasi anggaran dan motivasi terhadap kinerja karyawan. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v10i1.1265>
- Ratnasari, S., & Purwanti. (2022). Analisis efisiensi biaya dan produktivitas dalam akuntansi manajemen pada perusahaan manufaktur di Kawasan GIIC. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 11(3), 444–451.
- Sugiyono. (2019). *Metode penelitian kuantitatif, kualitatif, dan R&D*. Alfabeta.
- Suriani, S., & Syah, F. (2025). Pengaruh sistem pengendalian manajemen dan budaya organisasi terhadap kinerja karyawan PT Hadji Kalla Cabang Parepare. *Decision: Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 6(1), 82–91. <https://doi.org/10.31850/decision.v6i1.3575>
- Susandi, A. K. P. (2024). Pengaruh kualitas sistem informasi akuntansi manajemen dan partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Dalam *Bandung Conference Series: Accountancy* (Vol. 4, No. 1, hlm. 383–389).