

Anteseden dan konsekuensi keberhasilan implementasi *performance-based budgeting* pada pemerintah daerah

Dwi Ratmono¹, Rita Suryani²

¹ Universitas Diponegoro

e-mail: dwi_ratmono@yahoo.com

² BPKP Pusat

e-mail: firlina2009@gmail.com

ARTIKEL INFO

Article history:

Available online 1 June 2016

Keywords:

internal control system, internal control/external government, reward and punishment, performance-based budgeting, performance accountability.

ABSTRACT

This study empirically examines the antecedents and consequences of the success of performance-based budgeting implementation of local government. The hypothesis of this study is the quality of human resources, use of information technology, the implementation of Government Internal Control System (SPIP), the oversight role of internal/external and implementation of reward and punishment positive effect on the success of performance-based budgeting. In addition, this study also hypothesized that the success of performance-based budgeting positive effect on performance accountability. The research sample is 50 unit of Pemalang local government. The analytical method used is Partial Least Squares (PLS). The results showed that the internal control systems, the role of internal and external oversight and implementation of reward and punishment positive effect on the success of performance-based budgeting in the organization. This study can not prove the influence of human resource quality and use of information technology to the success of performance-based budgeting. The result also show that the success of performance based budgeting has a positive effect on accountability. This study also provide an empirical finding that performance-based budgeting as an intervening variable on the effect of internal control, monitoring, and reward on accountability.

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis dan mendapatkan bukti empiris tentang anteseden dan konsekuensi keberhasilan penganggaran berbasis kinerja Pemerintah Daerah. Hipotesis penelitian ini adalah kualitas Sumber Daya Manusia, penggunaan teknologi informasi, penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), peran pengawasan intern/ekstern dan penerapan *reward and punishment* berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Selain itu penelitian ini juga menghipotesiskan bahwa keberhasilan penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Sampel penelitian sebanyak 50 SKPD pada Pemerintah Kabupaten Pemalang. Metode analisis yang digunakan adalah SEM-PLS. Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa penerapan SPIP, peran pengawasan intern dan ekstern serta penerapan *reward and punishment* berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Penelitian ini tidak dapat membuktikan adanya pengaruh kualitas sumber daya dan penggunaan teknologi informasi terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Hasil pengujian juga membuktikan bahwa keberhasilan penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja. Penelitian ini juga memberikan bukti empiris bahwa penganggaran berbasis kinerja merupakan variabel intervening pada pengaruh SPIP, pengawasan, dan reward *reward and punishment* pada akuntabilitas.

Pendahuluan

Desentralisasi fiskal dari Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah dimulai dengan pada awal tahun 2002. Setelah lebih dari satu dekade, dalam masa *New Public Management* (NPM) tersebut muncul berbagai permasalahan dalam desentralisasi pengelolaan keuangan daerah. Bahkan setelah 3 (tiga) Undang-undang terkait

Keuangan Negara dan 2 (dua) Undang-undang terkait terkait Pemerintah Daerah (Pemda) disahkan, berbagai masalah dalam desentralisasi fiskal terutama Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) juga masih terus bermunculan. Padahal, menurut regulasi APBD seharusnya telah disusun dengan menggunakan pendekatan berbasis kinerja (*performance-based budgeting/PBB*).

Reformasi dalam pengelolaan keuangan daerah bertujuan untuk menciptakan transparansi, akuntabilitas dan profesionalitas dalam pengelolaan APBD. Ketiga hal tersebut merupakan satu kesatuan prinsip yang harus dapat diterapkan dengan baik untuk dapat mewujudkan *good governance* dalam praktek pemerintahan. Anggaran menjadi suatu hal yang sangat relevan dan penting di lingkup pemerintahan. Hal ini disebabkan penggunaan anggaran oleh pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat harus memenuhi prinsip-prinsip akuntabilitas sehingga dapat menciptakan pemerintahan yang bersih. Reformasi anggaran yang dilakukan oleh Pemda mengakibatkan perubahan struktur anggaran dan perubahan proses penyusunan APBD untuk menciptakan transparansi dan meningkatkan akuntabilitas publik. Bentuk reformasi anggaran dalam upaya memperbaiki proses penganggaran adalah penerapan anggaran berbasis kinerja.

APBD berbasis kinerja (*performance-based budgeting*) merupakan suatu sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi dan rencana strategis organisasi (Bastian 2006; Hou, Lunsford, dan Jones 2011; Zhang dan Liao 2011). Anggaran dengan pendekatan kinerja menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan atas capaian output. Pendekatan anggaran kinerja disusun untuk mencoba mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik (Mardiasmo 2002). Anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun. Untuk mengetahui efektivitas anggaran dan bagaimana anggaran telah berorientasi pada kinerja maka dilakukan pengukuran kinerja. Pengukuran kinerja secara berkelanjutan akan memberikan umpan balik, sehingga upaya perbaikan secara terus menerus akan mencapai keberhasilan di masa mendatang.

Berdasarkan kajian penerapan anggaran berbasis kinerja oleh Badan Diklat Keuangan Kemenkeu (2013) disimpulkan bahwa praktek penerapan APBD berbasis kinerja hingga saat ini belum terbangun dengan baik, menyeluruh, utuh dan konsisten. Berbagai masalah dalam penganggaran berbasis kinerja di antaranya: (1) belum ada keselarasan antara visi misi Pemda yang tertuang dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang dan Menengah dengan dokumen-dokumen penganggaran sehingga tidak konsisten antara tujuan jangka panjang dengan anggaran, (2) ketidakjelasan perencanaan kinerja pada level Pemda berlanjut pada ketidakjelasan rencana kinerja (Renja) masing-masing SKPD, (3) Program-program setiap SKPD belum terstruktur dengan baik sehingga sulit dipetakan keterkaitannya, (4) belum adanya Analisis Standar Belanja (ASB) dan terbatasnya Standar Pelayanan Minimal (SPM) yang tersedia dalam penyusunan anggaran, dan (5) kinerja belum dijadikan dasar alokasi dan acuan pembahasan anggaran di pemerintah maupun DPRD. Berbagai permasalahan dalam APBD berbasis kinerja di atas menyebabkan masalah lebih lanjut antara lain rendahnya kapasitas fiskal daerah, rendahnya alokasi belanja infrastruktur/modal, tersedotnya anggaran untuk belanja pegawai, dan rendahnya kepatuhan dalam pengelolaan keuangan.

Selain permasalahan dalam sisi praktik, pentingnya penelitian tentang keberhasilan APBD berbasis kinerja juga karena ketidakkonsistenan temuan penelitian terdahulu tentang anteseden dan konsekuensi keberhasilan APBD berbasis kinerja Andrews (2004) dan Kong (2005) dengan penelitiannya menyimpulkan bahwa faktor yang mempengaruhi *reformasi budgeting* di United States (US) adalah faktor otoritas (regulasi dan hukum, prosedural, organisasi), kemampuan (evaluasi kinerja, personil dan teknis/teknologi informasi) dan penerimaan (politik dan manajerial).

Goddard (2004) dan Hou et al., (2011) memberikan bukti empiris bahwa praktik penganggaran berbasis kinerja berhubungan dengan persepsi akuntabilitas. Kesimpulan yang sama dihasilkan oleh penelitian Mediawati dan Kurniawan (2012) yang meneliti pengaruh penganggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Wilayah IV Priangan dan menyatakan bahwa penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas.

Sembiring (2009) melakukan penelitian penyusunan APBD berbasis kinerja Kabupaten Tanah Karo dengan variabel independen komitmen dari seluruh organisasi, penyempurnaan sistem organisasi, sumber daya yang cukup dan *reward and punishment* dengan hasil secara simultan semua variabel berpengaruh secara signifikan terhadap APBD berbasis kinerja dan secara parsial perbaikan administrasi mempunyai pengaruh paling signifikan. Cipta (2011) meneliti penerapan penganggaran berbasis kinerja di Kabupaten Tanah Datar dengan faktor-faktor yang mempengaruhinya yaitu keterbatasan dana, keterbatasan SDM, kurangnya dukungan legislatif, dan kelemahan data kinerja. Widanarto (2012) melalui hasil penelitiannya menyatakan bahwa pengawasan internal dan pengawasan eksternal secara bersama-sama mempunyai pengaruh terhadap kinerja Pemerintah Kota Bandung.

Dengan berbagai permasalahan dalam implementasi APBD berbasis kinerja yang seperti yang telah diuraikan dalam latar belakang penelitian dan adanya ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu, maka penelitian ini akan menganalisis anteseden dan konsekuensi APBD berbasis kinerja. Dalam rangka menjelaskan ketidakkonsistenan temuan penelitian terdahulu maka penelitian ini menggunakan variabel-variabel yang lebih komprehensif berdasarkan pada penggabungan teori keagenan dan teori legitimasi.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan memberikan bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi (anteseden) dan manfaat (konsekuensi) penerapan penganggaran berbasis kinerja pada Pemerintah Daerah. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan menganalisis peran variabel penerapan penganggaran berbasis kinerja sebagai variabel intervening pengaruh faktor-faktor anteseden (kualitas SDM, teknologi informasi, sistem pengendalian internal, pengawasan, dan sistem *reward*) pada faktor konsekuensi (tingkat akuntabilitas Pemerintah Daerah).

Penelitian berkontribusi bagi praktik dan literatur akuntansi pemerintahan. Pada sisi praktik, hasil penelitian ini dapat menjadi input untuk evaluasi kebijakan penerapan APBD berbasis kinerja terutama untuk Pemda di Indonesia yang menghadapi permasalahan seperti diuraikan pada bagian sebelumnya. Bagi literatur akuntansi, hasil penelitian ini diharapkan dapat menjelaskan ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu dengan menggunakan teori dan variabel yang lebih komprehensif.

Tinjauan Pustaka dan Perumusan Hipotesis

Landasan Teori

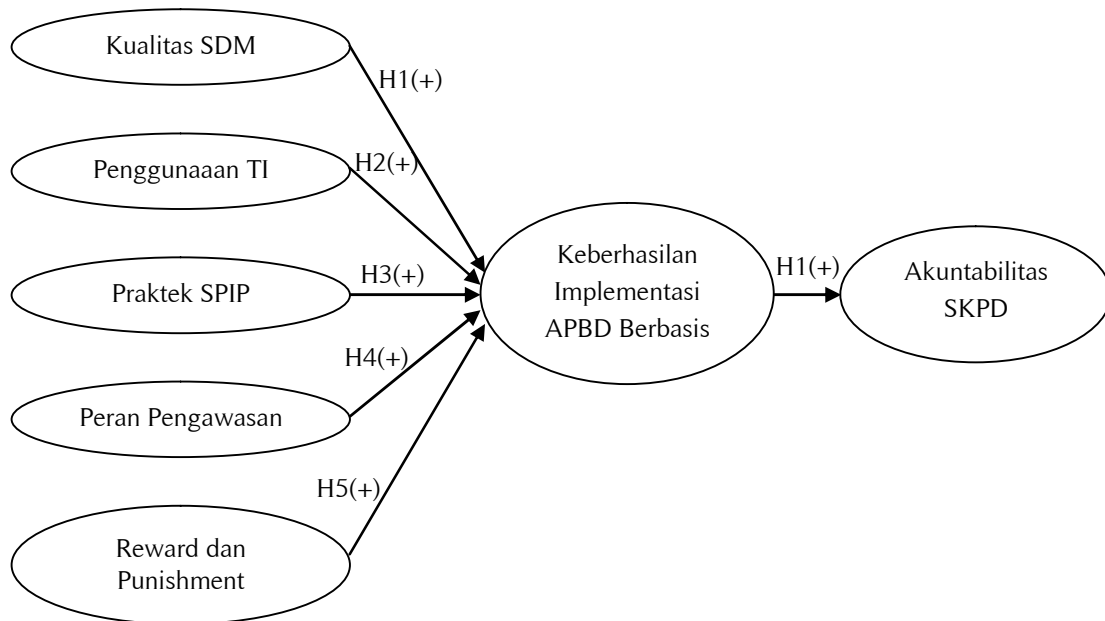
Penelitian ini menggunakan 2 (dua) teori sebagai landasan pengembangan hipotesis yaitu teori agensi dan teori institusional. Jensen dan Meckling (1976) dalam teori agensi menggambarkan adanya pemisahan kepemilikan oleh *principal* dengan pengendalian oleh *agent* dalam sebuah organisasi cenderung menimbulkan konflik keagenan diantara *principal* dan *agent*. Berdasar teori agensi di bidang akuntabilitas publik, Mardiasmo (2002) menyatakan bahwa akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Dalam konsep akuntabilitas ini dapat dipahami bahwa kewajiban pihak pemegang amanah dalam hal ini pemerintah (*agent*) adalah memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah dalam hal ini masyarakat yang diwakili oleh DPRD (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban.

Teori institusional dikembangkan berdasarkan pemikiran DiMaggio dan Powell (1983) organisasi terbentuk oleh lingkungan institusional yang ada di sekitar mereka. Ide-ide yang berpengaruh kemudian di institusionalkan dan dianggap sah dan diterima sebagai cara berpikir dan bekerja organisasi tersebut. Proses legitimasi sering dilakukan oleh organisasi melalui tekanan negara-negara dan pernyataan-pernyataan. Teori institusional dikenal karena penegasannya atas organisasi hanya sebagai simbol dan ritual.

Kekhususan teori institusional terletak pada paradigma norma-norma dan legitimasi, cara berpikir dan semua fenomena sosiokultural yang konsisten dengan instrumen teknis pada organisasi. DiMaggio dan Powell (1983) melihat bahwa organisasi terbentuk karena kekuatan di luar organisasi yang membentuk lewat proses *mimicry* atau imitasi dan *compliance*.

Dalam berbagai kondisi, tekanan eksternal mengarahkan organisasi pada unsur yang dilegitimasi seperti regulasi atau standard operasi. DiMaggio dan Powell (1983) ber teori bahwa organisasi dibentuk oleh kekuatan-kekuatan dari luar organisasi tersebut melalui proses ketaatan (*compliance*), peniruan, dan proses kognisi. Lebih lanjut, bahwa struktur dan proses organisasi cenderung menjadi *isomorphis* dengan norma-norma yang dapat mereka terima untuk dilaksanakan. Hal tersebut menyebabkan individu-individu dalam organisasi hanya mengandalkan pengalaman mereka untuk meminimalkan masalah dalam rangka menghadapi masalah-masalah baru, sekaligus sebagai usaha untuk bertanggung jawab bagi pihak eksternal.

Teori institusional di bidang sektor publik dapat diterapkan melalui penerapan penganggaran berbasis kinerja sebagai unsur yang dilegitimasi melalui regulasi sesuai Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara untuk mencapai akuntabilitas keuangan dan kinerja organisasi. Oleh sebab itu *institutional isomorphism* (*coercive*, *mimetic* dan *normative*) dapat digunakan sebagai landasan teori yang sesuai untuk menjelaskan praktik penganggaran berbasis kinerja SKPD pada pemerintah daerah di Indonesia. Berdasar kajian terhadap teori dan telaah temuan penelitian terdahulu maka diajukan model seperti pada Gambar 1.



Gambar 1: Model Penelitian

Perumusan Hipotesis Penelitian

Implementasi APBD berbasis kinerja memerlukan sumber daya manusia yang berkualitas baik dalam hal profesionalisme dan kompetensi maupun pengalaman yang diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan/diklat sehingga regulasi dapat dilaksanakan dan mencapai tujuannya. Latar belakang pegawai atau staf bagian perencanaan pada SKPD yang tidak memiliki ilmu perencanaan, baik yang diperoleh dari latar belakang pendidikan maupun melalui pelatihan-pelatihan, menyebabkan kualitas SDM dalam perencanaan lemah sehingga mengakibatkan kurangnya pemahaman mengenai indikator kinerja (Pakmaram et al. 2012).

Lemahnya kualitas SDM juga sering mengakibatkan perbedaan pemahaman antara Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) dengan tim anggaran SKPD mengenai *performance based budgeting*. TAPD cenderung menyeleksi kegiatan-kegiatan yang diajukan oleh SKPD yang sesuai dengan prioritas dan menunjang visi dan misi daerah yang terdapat dalam RPJM. Namun, hal ini sering dianggap oleh SKPD hanya sebagai membagi-bagi proyek. Andrews (2004) dalam salah satu kasus penelitiannya tentang faktor-faktor yang menjadi dasar reformasi anggaran di Amerika Serikat menyatakan bahwa salah satu faktor kunci dalam adopsi PBB yaitu *personnel ability*. *Personnel ability* menekankan pentingnya kompetensi personil sebagai kunci ketika mengadopsi PBB. Staf yang berdedikasi diperlukan untuk mendorong proses PBB, dengan keterampilan khusus dalam mengukur kinerja, memelihara dan mengelola database. Pada tahap lebih lanjut kompetensi personil harus mengembangkan kemampuan untuk mengidentifikasi dan mengukur kinerja yang relevan, dan menggunakan data kinerja dengan cara yang konstruktif. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah:

H1: Kualitas SDM Pejabat Penatausahaan Keuangan (PPK-SKPD) berpengaruh positif terhadap keberhasilan penerapan APBD berbasis kinerja.

Diterbitkannya INPRES Nomer 3 Tahun 2013 tentang Kebijakan dan Strategi Nasional Pengembangan *e-Government* menunjukkan bahwa pemerintah telah menyadari pentingnya penggunaan teknologi informasi termasuk dalam praktek penganggaran berbasis kinerja untuk menciptakan akuntabilitas kinerja. Selanjutnya Kementerian Keuangan juga telah menggunakan berbagai aplikasi dalam pelayanan administrasi pelaksanaan anggaran dan pelaporan/pengelolaan perbendaharaan, serta telah adanya pengembangan sistem informasi terpadu dalam pengelolaan keuangan dan perbendaharaan melalui SPAN (Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara).

Andrews (2004) dan Kong (2005) dalam penelitian di USA menyatakan bahwa beberapa aspek yang menjadi dasar adanya reformasi *budgeting* adalah regulasi dan hukum, *reward and punishment*, kualitas sumber daya manusia dan kemampuan teknis dalam hal teknologi informasi. *Technical ability* dalam penelitian Andrews (2004) mengungkapkan pentingnya kemampuan teknis tertentu yaitu adanya teknologi informasi yang berhubungan dengan kebutuhan untuk mengumpulkan informasi kinerja dan menyediakan basis data dalam format yang tepat,

untuk berbagai pengguna dan harus kompatibel dengan berbagai sistem lain yang menyediakan dasar untuk akuntansi pemerintah, pemantauan, dan pelaporan.

H2: Pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh positif terhadap keberhasilan penerapan APBD berbasis kinerja.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) mendefinisikan bahwa Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Pentingnya peran SPI juga ditunjukkan oleh hasil penelitian (Pakmaram et al. 2012).

Beberapa penelitian terdahulu memberikan bukti empiris pentingnya peran SPI bagi organisasi. Penelitian Nasir dan Oktari (2010) menyimpulkan bahwa Pengendalian Intern memiliki pengaruh positif terhadap Kinerja Instansi Pemerintah. Afrida (2013) menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja Manajerial SKPD pada Pemerintah Daerah Kota Padang .

H3: Praktek Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh positif terhadap keberhasilan penerapan APBD berbasis kinerja.

Fungsi pengawasan dalam membantu manajemen meliputi tiga hal, yaitu: (1) meningkatkan kinerja organisasi, (2) memberikan opini atas kinerja organisasi dan (3) mengarahkan manajemen untuk melakukan koreksi atas masalah pencapaian kinerja. Fungsi ini dilakukan dengan cara memberikan informasi yang dibutuhkan manajemen secara cepat dan memberikan nilai tambah bagi peningkatan kinerja penyelenggara, baik secara internal maupun eksternal. Hasil penelitian Pakmaram et al. (2012) menyimpulkan bahwa penganggaran berbasis kinerja terutama dipengaruhi oleh faktor lingkungan dan pengawasan auditor internal dan eksternal. Widanarto (2012) melalui hasil penelitiannya menyatakan bahwa pengawasan internal dan pengawasan eksternal secara bersama-sama mempunyai pengaruh cukup kuat terhadap kinerja Pemerintah Kota Bandung. Dengan adanya pengawasan dapat diamati apakah pelaksanaan suatu pekerjaan sesuai dengan yang telah direncanakan atau sebaliknya, dan bila terjadi penyimpangan dari rencana yang telah ditetapkan, akan dapat dengan cepat ditanggulangi guna pencapaian tujuan yang direncanakan.

H4: Peran pengawasan internal/eksternal berpengaruh positif terhadap keberhasilan penerapan APBD berbasis kinerja.

Andrews (2004), Hou et al, (2011) dan Sembiring (2009) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa sistem *reward and punishment* berpengaruh secara signifikan terhadap APBD berbasis kinerja. Zhang dan Liao (2011) menyatakan bahwa sistem imbalan dan hukuman harus digunakan karena banyak faktor yang akan mempengaruhi kemampuan mereka untuk mencapai target kinerja berada di luar kontrol mereka. Dengan *reward and punishment* akan dapat memotivasi sehingga dapat mencapai target kinerja yang ditentukan.

Sembiring (2009) memberikan bukti empiris bahwa sistem *reward and punishment* berpengaruh positif terhadap penerapan APBD berbasis kinerja di Tanah Karo. *Reward* diwujudkan dalam bentuk penerapan penghargaan secara adil dan konsisten atas keberhasilan implementasi penganggaran berbasis kinerja berupa peningkatan karir dan promosi jabatan sedangkan *punishment* diwujudkan melalui adanya sanksi/hukuman bagi satuan kerja yang belum mengimplementasikan anggaran berbasis kinerja berupa mutasi dari jabatan atau hukuman disiplin. Pemberian penghargaan (*reward*) yang adil dan konsisten dan adanya sanksi (*punishment*) yang tegas dapat menjadi faktor yang dapat mempengaruhi keberhasilan pemerintah daerah dalam melaksanakan penganggaran berbasis kinerja di seluruh SKPD.

H5: *Reward and punishment* berpengaruh positif terhadap keberhasilan penerapan APBD berbasis kinerja.

Pengelolaan anggaran berbasis kinerja diharapkan akan mampu memenuhi berbagai tuntutan dan kebutuhan masyarakat, yaitu terbentuknya semangat desentralisasi, demokratisasi, transparansi, dan akuntabilitas dalam proses penyelenggaraan pemerintah pada umumnya dan proses pengelolaan keuangan daerah pada khususnya (Bastian 2006; Zhang dan Liao 2011). Implementasi APBD berbasis kinerja diharapkan dapat mendukung terwujudnya akuntabilitas dan *good governance* karena dengan anggaran berbasis kinerja yang secara konseptual, merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut dengan pembiayaan pada setiap tingkat pencapaian tujuan. Dengan anggaran berbasis kinerja keberhasilan setiap program/kegiatan dapat terukur dengan baik dan secara berkesinambungan dapat dilakukan perbaikan sehingga praktek pemerintahan dalam memberikan pelayanan

kepada masyarakat dapat ditingkatkan. Penelitian Goddard (2004) menyimpulkan bahwa praktik penganggaran berbasis kinerja berhubungan positif dengan persepsi tingkat akuntabilitas. Adapun Mediawati dan Kurniawan (2012) melalui penelitiannya menyimpulkan bahwa penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

H6: Keberhasilan penerapan APBD berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap tingkat akuntabilitas.

Berdasar perspektif teori keagenan dapat diajukan argumen bahwa Pemda (sebagai agen) mengimplementasikan APBD berbasis kinerja dalam rangka mewujudkan amanah berbagai prinsipal. Dengan mengimplementasikan APBD berbasis kinerja, maka berbagai input pengelolaan keuangan daerah seperti SDM, teknologi, SPI, pengawasan, dan sistem reward akan dapat diubah menjadi output berupa akuntabilitas pada *stakeholders*. Dalam kerangka teori legitimasi, dengan mengimplementasikan APBD berbasis kinerja, Pemda dapat memperoleh legitimasi yang lebih kuat dengan berupa akuntabilitas dalam mengelola berbagai input tersebut (Zhang dan Liao 2011; Hou, Lunsford, dan Jones 2011). Dengan demikian, APBD berbasis kinerja merupakan sebuah sarana untuk memproses berbagai input pengelolaan keuangan daerah menjadi bentuk akuntabilitas Pemda pada publik. Hal ini berarti implementasi APBD berbasis kinerja merupakan variabel intervening sesuai pernyataan Baron dan Kenny (1986) sebagai variabel yang menjelaskan bagaimana proses atau *generative mechanism* variabel independen mempengaruhi variabel dependen.

H7: Pengaruh berbagai input (SDM, TI, SPI, Pengawasan, dan Reward) terhadap tingkat akuntabilitas adalah tidak langsung melalui penerapan APBD berbasis kinerja sebagai variabel intervening

Metoda Penelitian

Populasi dan Sampel

Penelitian ini memilih objek penelitian pada Pemerintah Kabupaten Pematang Jaya karena merupakan salah satu Kabupaten yang mendapatkan peringkat kinerja yang baik dalam kinerja penyelenggaraan pemerintahan dalam penilaian Kementerian Dalam Negeri. Pemerintah Kabupaten Pematang Jaya mendapatkan status peringkat sangat tinggi dengan skor 3,1310 atau peringkat ke-20 secara nasional sebagaimana tertuang dalam Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 120-4761 Tahun 2014. Hal ini menunjukkan Pemerintah Kabupaten Pematang Jaya merupakan salah satu contoh Pemda yang mempunyai kinerja penyelenggaraan pemerintahan yang baik di Indonesia.

Populasi dalam penelitian ini adalah 38 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dalam lingkup Pemerintahan Kabupaten Pematang Jaya yang terdiri dari 2 organisasi sekretariat, 11 organisasi dinas daerah, 10 lembaga teknis daerah dan 1 organisasi Satuan Polisi dan Pamong Praja (Satpol PP) serta 14 organisasi berbentuk kecamatan. Seluruh populasi akan dijadikan sampel dalam penelitian yaitu sebanyak 38 SKPD atau menggunakan metode sensus. Responden dalam sampel penelitian terdiri dari kepala sub bagian perencanaan dari setiap SKPD, dan staf pada sub bagian perencanaan SKPD. Mereka dipilih karena merupakan pejabat yang mempunyai informasi perencanaan sampai dengan pertanggungjawaban APBD. Pada setiap SKPD terdapat 2 (dua) responden untuk dapat memperoleh informasi yang dapat merepresentasikan pelaksanaan APBD pada setiap SKPD.

Variabel Endogen dan Eksogen

Pengukuran variabel penelitian disajikan pada Tabel 1 berikut ini:

Tabel 1: Pengukuran Variabel

Variabel	Indikator Variabel
Keberhasilan Penerapan APBD Berbasis Kinerja	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat Standar Pelayanan Minimum (SPM), Analisis Standar Biaya (ASB) dan indikator kinerja untuk pengukuran kinerja, • Tingkat penyerapan anggaran dan terpenuhinya prinsip 3 E dalam realisasi anggaran, • Keterkaitan antara perencanaan dengan output. • Meningkatnya pelayanan kepada masyarakat sehingga pengaduan berkurang.
Akuntabilitas Kinerja SKPD	<ul style="list-style-type: none"> • Keterkaitan pencapaian kinerja dengan visi/misi/program/kebijakan yg telah ditetapkan dlm renstra, kejelasan sasaran anggaran, • Adanya indikator dan analisis anggaran, • Tersusunnya LAKIP secara tepat waktu dan digunakan sebagai bahan pertimbangan penyusunan program/kegiatan selanjutnya • Adanya evaluasi/pengukuran kinerja dan pengawasan untuk menjamin keberhasilan program/kegiatan

Variabel	Indikator Variabel
Kualitas Sumber Daya Manusia/SDM	<ul style="list-style-type: none"> • Meningkatnya kualitas pelayanan dengan biaya terjangkau dan berkurangnya penyimpangan anggaran. • Profesionalisme/kompetensi dan jumlah SDM, • Kecukupan diklat/pembekalan tentang PBK, • Adanya perubahan mind set dari input base ke output based dalam penganggaran, • Adanya perlakuan yang adil kepada semua pegawai.
Penggunaan Teknologi Informasi	<ul style="list-style-type: none"> • Penggunaan TI dalam Penyusunan sampai dengan pelaporan Pertanggungjawaban • Adanya sarpras, tenaga ahli dan <i>webside</i> sebagai sarana komunikasi • Adanya kemudahan akses dan publikasi pengelolaan keuangan secara lengkap dan tepat waktu
Sistem Pengendalian Intern Pemerintah/SPIP	<ul style="list-style-type: none"> • Adanya satgas SPIP • Adanya komitmen pimpinan dan seluruh pegawai untuk melaksanakan SPIP secara berlanjut, • Penerapan Lima Unsur SPIP
Peran Pengawasan	<ul style="list-style-type: none"> • Adanya evaluasi 3E atas pelaksanaan anggaran, • Audit internal melaksanakan tugas pengawasan • Hasil evaluasi/pengawasan ditindaklanjuti dengan segera.
<i>Reward dan Punishment</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Adanya <i>reward</i> dan <i>punishment</i> secara adil, • <i>Reward</i> dan <i>punishment</i> atas pencapaian target diterapkan sesuai sistem informasi yang handal. • Tersedia sarana pengaduan atas ketidakpuasan pemberian <i>reward</i> dan <i>punishment</i>.

Metoda Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan melalui survei kuesioner. Kuesioner yang digunakan untuk mengukur variabel ini adalah kuesioenr yang dikembangkan dari peneliti-peneliti sebelumnya yang berhubungan dengan variabel ini.

Teknik Analisis

Analisis terhadap data yang diperoleh dari survei kuesioner akan menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM) karena model teoritis penelitian ini menggunakan variabel-variabel yang tidak bisa diukur secara langsung (*unobserved variables*) atau disebut konstruk. SEM mempunyai kelebihan karena memperhitungkan adanya kesalahan pengukuran (*measurement error*) untuk variabel-variabel yang tidak bisa diukur secara langsung. Selain itu, SEM mempunyai kelebihan untuk menilai kesesuaian model (*model fit*) antara model teoritis pada Gambar 1 dengan data empiris.

Hasil dan Pembahasan

Deskripsi Objek Penelitian

Objek penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada Pemerintah Daerah Kabupaten Pematang yang diwakili oleh Tim Anggaran dan Perencanaan Pemerintah Daerah (TAPD) dalam hal ini Kepala dan Staf pada Subbagian Perencanaan/Anggaran yang dipilih sebagai responden untuk mengisi kuesioner yang didistribusikan. Terdapat 50 SKPD yang menjadi sampel dalam penelitian yang terdiri dari 25 dinas daerah dan lembaga teknis daerah, 14 kecamatan dan 11 kelurahan. Dalam rangka memperoleh jawaban yang dapat merepresentasikan kondisi setiap organisasi maka pada setiap SKPD dipilih sebanyak 2 (dua) responden sehingga seluruhnya terdapat 100 responden. Kuesioner diserahkan langsung kepada 100 responden. Karena unit analisis penelitian adalah SKPD maka hasil jawaban dari setiap SKPD dimana terdapat 2 (dua) responden dihitung rata-ratanya dan digunakan sebagai skor untuk setiap SKPD.

Statistik Deskriptif

Berikut ini adalah hasil analisis statistik deskriptif yang meliputi kisaran nilai minimum dan maksimum baik secara teoritis maupun aktual, nilai rata-rata (*mean*), dan deviasi standar untuk setiap variabel:

Tabel 2: Statistik Deskriptif

Variabel	Kisaran Teoritis	Nilai Tengah Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-Rata Empiris	Standar Deviasi
Kualitas SDM	4 - 20	12	13 - 20	17,42	1,64
Teknologi Informasi	3 - 15	9	10 - 15	13,15	1,19
SPPI	4 - 20	12	13 - 20	16,49	1,71
Pengawasan Internal	3 - 15	9	9 - 15	12,52	1,51
Reward and Punishment	3 - 15	9	8 - 20	12,87	1,53
APBD Berbasis Kinerja	6 - 30	18	17 - 30	25,91	2,53
Akuntabilitas	5 - 25	15	16 - 25	21,73	2,03

Tabel 2 menunjukkan rata-rata empiris variabel Kualitas Sumber Daya Manusia (KSDM) sebesar 17,42 lebih tinggi dari nilai tengah teoritisnya yang hanya sebesar 12. Hal ini menunjukkan responden mempersepsikan tingkat kualitas SDM pada bidang perencanaan dan pengelolaan keuangan SKPD baik. Rata-rata empiris variabel Penggunaan Teknologi Informasi (PTI) sebesar 13,15, variabel Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (PSPPI) sebesar 16,49, Peran Pengawasan Intern/Ektern (PPIE) sebesar 12,52 dan Penerapan *Reward and Punishment* (PRP) sebesar 12,87 semuanya lebih tinggi dibandingkan dengan nilai tengah teoritisnya. Demikian juga dengan variabel endogen yaitu Keberhasilan APBD Berbasis Kinerja dan Akuntabilitas dengan rata-rata empiris 25,91 dan 21,73 lebih tinggi dari nilai tengah teoritisnya sebesar 18 dan 15. Dapat disimpulkan bahwa secara umum responden mempersepsikan tingkat keberhasilan penerapan APBD berbasis kinerja dan akuntabilitas kinerja pada tingkat yang cukup baik.

Hasil Pengujian Hipotesis dengan SEM-PLS

Pada bagian ini diuraikan hasil pengujian hipotesis dengan teknik analisis SEM-PLS. Analisis SEM PLS meliputi 2 (dua) tahapan yaitu (Hair, Hult, dan Sartedt 2013): (1) model pengukuran (*measurement model/outer model*), dan (2) model struktural (*structural model/inner model*). Berikut ini hasil pengujian untuk setiap tahapan SEM-PLS.

Evaluasi Model Pengukuran

Evaluasi model pengukuran disebut juga evaluasi *outer model* yang digunakan untuk menilai reliabilitas dan validitas setiap konstruk penelitian. Pengujian reliabilitas bertujuan untuk mengetahui apakah kuesioner yang digunakan untuk mendapatkan data primer layak dianggap reliabel (andal). Terdapat dua kriteria yang harus dipenuhi, yaitu: (1) *composite reliability* lebih besar dari 0,70 dan (2) *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,70. Namun, dalam penelitian eksploratoris, skor 0,60 dapat diterima (Sholihin dan Ratmono, 2013). Hasil pengujian reliabilitas disajikan dalam Tabel 3 sebagai berikut:

Tabel 3: Hasil Pengujian Reliabilitas

	KSDM	PTI	PSPPI	PPIE	PRP	KPBK	Akunt
Composite reliability	0,874	0,806	0,899	0,893	0,903	0,902	0,898
Cronbach's alpha	0,807	0,636	0,850	0,820	0,837	0,868	0,856

Tabel 4: Hasil Pengujian Validitas Diskriminan

	KSDM	PTI	PSPPI	PPIE	PRP	KPBK	Akunt
KSDM	(0.844)	0.594	0.833	0.767	0.677	0.568	0.685
PTI	0.594	(0.763)	0.569	0.599	0.565	0.456	0.500
PSPPI	0.833	0.569	(0.868)	0.725	0.702	0.632	0.726
PPIE	0.767	0.599	0.725	(0.858)	0.599	0.668	0.744
PRP	0.677	0.565	0.702	0.599	(0.869)	0.530	0.499
KPBK	0.568	0.456	0.632	0.668	0.530	(0.809)	0.777
Akunt	0.685	0.500	0.726	0.744	0.499	0.777	(0.800)

Berdasarkan Tabel 4 seluruh konstruk telah memenuhi kriteria reliabilitas konstruk telah terpenuhi untuk semua variabel laten dalam penelitian ini.

Pengujian validitas konstruk meliputi validitas diskriminan dan validitas konvergen. Validitas diskriminan berhubungan dengan prinsip bahwa indikator-indikator atau pengukur-pengukur konstruk yang berbeda seharusnya

tidak berkorelasi tinggi. Validitas diskriminan yang baik ditunjukkan dari akar kuadrat AVE untuk setiap konstruk lebih besar dari korelasi antar konstruk dalam model. Hasil pengujian validitas diskriminan disajikan pada tabel 4.

Berdasarkan Tabel 4 akar kuadrat AVE dari seluruh konstruk telah memenuhi kriteria harus lebih besar dari korelasi antar konstruk (kolom diagonal angka dalam kurung harus lebih tinggi dari korelasi antar variabel laten pada kolom yang sama).

Validitas konvergen berhubungan dengan prinsip bahwa indikator-indikator dari suatu konstruk seharusnya berkorelasi tinggi. Uji validitas konvergen indikator reflektif dapat dilihat dari nilai *loading factor* untuk setiap konstruk. Terdapat dua kriteria untuk menilai apakah model telah memenuhi syarat validitas konvergen untuk konstruk reflektif yaitu: (1) *loading factor* harus di atas 0,70, dan (2) nilai p signifikan ($<0,05$) (Hair, Hult, dan Sartedt 2013; Kock 2012; Sholihin dan Ratmono 2013). Dalam beberapa kasus penelitian tahap awal, *loading factor* antara 0,4 sampai 0,7 dapat dipertimbangkan untuk dipertahankan (Hair, Hult, dan Sartedt 2013). Hasil pengujian validitas konvergen menunjukkan seluruh konstruk reflektif telah memenuhi kriteria validitas konvergen karena (1) *loading indicator* di atas 0,60 dan (2) nilai p signifikan ($<0,05$). Secara keseluruhan, hasil pengujian terhadap model pengukuran pada penelitian ini menunjukkan bahwa semua kriteria reliabilitas, validitas diskriminan dan validitas konvergen telah terpenuhi.

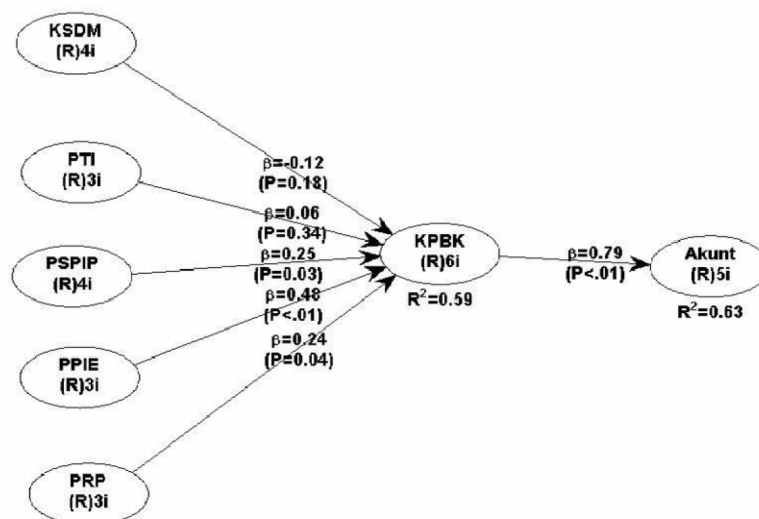
Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)

Pengujian model struktural dilakukan setelah terpenuhinya kriteria kesesuaian model menurut teori dengan data empiris (*model fit*). Tabel 5 menampilkan hasil indikator model fit yaitu *average path coefficient (APC)*, *adjusted average R-squared (AARS)*, dan *average variance inflation factor (AVIF)*. Berdasarkan Tabel 5 kriteria model fit telah terpenuhi, yaitu nilai p untuk APC dan AARS lebih kecil dari 0,05, dan *average block VIF (AVIF)* lebih kecil dari 5 (Kock 2012).

Tabel 5: Hasil Pengujian Model Fit

Indikator	Nilai	P value	Kriteria
APC	0,324	P = 0,003	P =< 0,05
AARS	0,582	P < 0,001	P =< 0,05
AVIF	3,253		AVIF <= 5

Berdasarkan hasil pada Tabel 5 menunjukkan *model fit indices and P value* telah terpenuhi, sehingga analisis model struktural dapat dilakukan. Hasil pengujian model struktural disajikan dalam Gambar 2:



Gambar 2: Hasil Model Struktural

Hasil Pengujian Hipotesis

Berdasar hasil estimasi model struktural seperti dalam Gambar 2 maka dapat diringkas hasil pengujian hipotesis seperti dalam tabel 6 berikut ini:

Tabel 6: Hasil Pengujian Hipotesis

Jalur	B	P	Hipotesis	Hasil
Kualitas SDM → APBD berbasis kinerja	-0,123	0,183	H1 (+)	Tidak didukung
TI → APBD berbasis kinerja	0,056	0,345	H2 (+)	Tidak didukung
SPI → APBD berbasis kinerja	0,254	0,027	H3 (+)	Didukung
Pengawasan → APBD berbasis kinerja	0,479	<0,001	H4 (+)	Didukung
Reward → APBD berbasis kinerja	0,236	0,037	H5 (+)	Didukung
APBD berbasis kinerja → Akuntabilitas	0,794	<0,001	H6 (+)	Didukung

Hasil pengujian hipotesis 1 menunjukkan bahwa hubungan variabel Kualitas Sumber Daya Manusia (KSDM) dengan Keberhasilan APBD berbasis kinerja adalah tidak signifikan pada $p = 0,183$ (di atas 0,05) dengan koefisien jalur sebesar -0,123. Dengan demikian, hipotesis 1 yaitu kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja tidak didukung.

Hasil pengujian hipotesis 2 menunjukkan bahwa hubungan variabel Penggunaan Teknologi Informasi (PTI) dengan Keberhasilan APBD berbasis kinerja adalah tidak signifikan pada $p = 0,345$ (di atas 0,05) dengan koefisien jalur sebesar 0,056. Dengan demikian, hipotesis 2 yaitu penggunaan teknologi informasi berpengaruh terhadap keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja tidak didukung.

Hasil pengujian hipotesis 3 menunjukkan bahwa hubungan variabel Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dengan Keberhasilan Penganggaran Berbasis Kinerja (KPBK) adalah signifikan pada $p = 0,027$ (dibawah 0,05) dengan koefisien jalur sebesar 0,254. Dengan demikian, hipotesis 3 yaitu penerapan sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja didukung.

Hasil pengujian hipotesis 4 menunjukkan bahwa hubungan variabel Peran Pengawasan Intern dan Ekstern (PPIE) dengan Keberhasilan Penganggaran Berbasis Kinerja (KPBK) adalah signifikan pada $p = <0,001$ (di bawah 0,05) dengan koefisien jalur sebesar 0,479. Dengan demikian, hipotesis 4 yaitu peran pengawasan intern dan ekstern berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja didukung.

Hasil pengujian hipotesis 5 menunjukkan bahwa hubungan variabel Penerapan *Reward and Punishment* (PRP) dengan Keberhasilan Penganggaran Berbasis Kinerja (KPBK) adalah signifikan pada $p = 0,037$ (dibawah 0,05) dengan koefisien jalur sebesar 0,236. Dengan demikian, hipotesis 5 yaitu penerapan *reward and punishment* berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada Pemerintah Daerah Kabupaten Pematang didukung.

Hasil pengujian hipotesis 6 menunjukkan bahwa hubungan variabel Keberhasilan Penganggaran Berbasis Kinerja (KPBK) dengan Akuntabilitas Kinerja (Akunt) adalah signifikan pada $p = <0,001$ (dibawah 0,05) dengan koefisien jalur sebesar 0,794. Dengan demikian, hipotesis 6 yaitu keberhasilan penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja didukung.

Dalam pengujian hipotesis 7 tentang peran keberhasilan penganggaran berbasis kinerja sebagai variabel intervening maka dilakukan prosedur analisis efek tidak langsung (indirect effect) dari kelima anteseden (SDM, TI, SPIP, pengawasan dan reward) terhadap akuntabilitas sesuai metode yang disarankan (Baron dan Kenny 1986; Hair, Hult, dan Sartedt 2013; Kock 2012). Mengingat H1 dan H2 tidak didukung maka prasyarat implementasi APBD berbasis kinerja sebagai variabel intervening antara Kualitas SDM dan TI tidak terpenuhi. Keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja menjadi variabel intervening untuk pengaruh SPIP, pengawasan, dan reward karena: (1) prasyarat indirect effect signifikan telah terpenuhi, dan (2) hasil pengujian dengan metode Sobel menunjukkan nilai p masing-masing jalur sebesar 0,017, 0,001, dan 0,025. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa keberhasilan implementasi APBD berbasis kinerja menjadi pemediasi pengaruh PIP, pengawasan, dan reward dalam pengelolaan daerah terhadap akuntabilitas.

Pembahasan

Hasil pengujian tidak dapat membuktikan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Hal ini kemungkinan karena indikator-indikator kualitas sumber daya manusia dalam penelitian ini, belum mengukur kemampuan sumber daya manusia yang mengkhususkan pada kemampuan dalam melakukan evaluasi, pengukuran dan analisis terhadap data kinerja serta kemampuan untuk menerjemahkan konsep-konsep *performance based budgeting* pada praktek-praktek birokrasi pemerintahan, yang merupakan prasyarat untuk dapat dilakukan pengukuran kinerja pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) sebagai salah satu indikator keberhasilan penganggaran berbasis kinerja.

Temuan ini berbeda dengan hasil penelitian Andrews (2004) dan Lee dan Wang (2009) tentang

faktor-faktor yang menjadi dasar reformasi anggaran di Amerika Serikat. Dalam penelitian tersebut kompetensi personil dikhususkan pada kemampuan dalam melakukan evaluasi, pengukuran dan analisis terhadap data kinerja. Demikian pula Cipta (2011) menyatakan bahwa implementasi *performance based budgeting* sangat ditentukan oleh kapasitas administrasi pemerintahan dalam menerjemahkan konsep-konsep *performance based budgeting* pada praktek-praktek birokrasi pemerintahan.

Dengan mendasarkan pada hasil penelitian Andrews (2004) dan Cipta (2011), dapat disimpulkan bahwa kualitas sumber daya manusia dengan indikator yang lebih dikhususkan pada kompetensi personil dalam hal kemampuan untuk melakukan evaluasi, pengukuran dan analisis terhadap data kinerja dan kapasitas administrasi pemerintahan dalam menerjemahkan konsep-konsep *performance based budgeting* pada praktek-praktek birokrasi pemerintahan, dapat lebih memberikan *output effect size* yang lebih besar untuk memberikan pengaruh terhadap peningkatan keberhasilan penganggaran berbasis kinerja di SKPD pada Pemerintah Daerah Kabupaten Pematang.

Hasil analisis juga menunjukkan bahwa variabel penggunaan teknologi informasi tidak berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Berdasarkan hasil analisis statistik deskriptif, variabel penggunaan teknologi mempunyai rata-rata empiris sebesar 13,15 lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 9. Dengan demikian SKPD yang menjadi unit analisis dalam penelitian secara umum dalam hal penggunaan teknologi informasi dapat dikatakan telah cukup baik atas indikator-indikator pada variabel yang digunakan sebagai pengukur penggunaan teknologi informasi.

Namun indikator-indikator untuk penggunaan teknologi informasi (PTI) dalam penelitian ini masih merupakan indikator penggunaan teknologi, website dan tenaga ahli serta sarana prasarana yang masih bersifat standar dalam batas untuk penyusunan hingga pelaporan pertanggungjawaban keuangan daerah dan belum dikhususkan pada teknologi informasi untuk mengumpulkan informasi kinerja sehingga dapat menyediakan informasi yang tepat, kompatibel dengan berbagai sistem lain yang menyediakan dasar untuk akuntansi pemerintah, pemantauan, dan pelaporan, serta mengedepankan inovasi dan kreativitas dalam *input* untuk pengelolaan praktek penganggaran berbasis kinerja sehingga SKPD dapat melakukan pengukuran kinerja, dapat memberikan pelayanan minimal kepada masyarakat, dapat melakukan perhitungan/analisis standar biaya, dapat mencapai penyerapan anggaran sesuai target perencanaan secara ekonomis, efisiensi dan efektifitas, sehingga terjadi peningkatan kepuasan atas pelayanan SKPD dan pengaduan masyarakat berkurang.

Hasil analisis statistik membuktikan bahwa praktek sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Hasil analisis statistik deskriptif seperti nampak pada Tabel 4.1 di halaman sebelumnya, menunjukkan rata-rata empiris variabel penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (PSPPI) sebesar 16,49 lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 12. Dengan demikian SKPD yang menjadi unit analisis dalam penelitian secara umum dalam hal penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dapat dikatakan telah cukup baik atas indikator-indikator pada variabel yang digunakan sebagai pengukur variabel penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (PSPPI) yaitu adanya satuan tugas (satgas) penyelenggara SPIP, adanya komitmen pimpinan dan seluruh pegawai untuk melaksanakan SPIP, dilaksanakannya lima unsur SPIP dan adanya evaluasi penerapan SPIP.

Adanya satuan tugas (satgas) penyelenggara SPIP, adanya komitmen pimpinan dan seluruh pegawai untuk melaksanakan SPIP, dilaksanakannya lima unsur SPIP dan adanya evaluasi penerapan SPIP telah berdampak pada keberhasilan penganggaran berbasis kinerja SKPD yang dibuktikan dengan rata-rata empiris variabel keberhasilan penganggaran berbasis kinerja (KPBK) sebesar 25,91 lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 18. Keberhasilan penganggaran berbasis kinerja ditunjukkan dengan tersusunnya indikator kinerja sehingga pengukuran kinerja dapat dilakukan, adanya standar pelayanan minimal kepada masyarakat, adanya perhitungan/analisis standar biaya, penyerapan anggaran sesuai target perencanaan secara ekonomis, efisiensi dan efektifitas, meningkatnya kepuasan atas pelayanan yang diberikan SKPD dan berkurangnya pengaduan masyarakat.

Kenyataan ini sejalan dengan Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, tercapainya keandalan pelaporan keuangan, terjaminnya pengamanan aset negara, dan dipatuhinya peraturan perundang-undangan. Pada akhirnya penerapan SPIP yang semakin baik dapat menjamin dan mengarahkan terjadinya peningkatan kinerja organisasi sebagai wujud keberhasilan penganggaran berbasis kinerja.

Hasil penelitian ini juga sesuai dengan hasil penelitian Nasir dan Oktari, (2010) atas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Kampar dan penelitian Afrida (2013) atas Kinerja Manajerial SKPD pada Pemerintah Daerah Kota Padang yang menyimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berpengaruh signifikan positif terhadap Kinerja Manajerial SKPD yang berarti bahwa dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang baik melalui unsur-unsur yang ada dalam SPIP, adanya komitmen pimpinan dan seluruh pegawai dan

dilakukannya evaluasi atas praktek SPIP dapat memberikan jaminan kepada manajemen untuk mencapai tujuan dan sasaran organisasinya sebagai wujud berhasilnya penganggaran berbasis kinerja.

Hasil analisis statistik membuktikan bahwa peran pengawasan intern dan ektern berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Dengan demikian, hipotesis 4 dalam penelitian ini diterima. Hal ini menunjukkan bahwa semakin efektif peran pengawasan intern dan ektern pada SKPD maka keberhasilan penganggaran berbasis kinerja semakin mudah untuk dicapai.

Dengan pengawasan segala penyimpangan akan segera terdeteksi sehingga dapat segera dilakukan perbaikan untuk menjamin tercapainya kinerja yang telah direncanakan sehingga pada akhirnya keberhasilan penganggaran berbasis kinerja dapat terealisasi. Hal ini dibuktikan dengan rata-rata empiris variabel keberhasilan penganggaran berbasis kinerja (KPBK) sebesar 25,91 lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 18.

Hasil penelitian ini sesuai dengan pernyataan Pakmaram et al. (2012) bahwa organisasi memerlukan sistem pengendalian internal yang kuat untuk menjaga aset kunci seperti kas dan peralatan. Selain itu, Widanarto (2012) melalui hasil penelitiannya menyatakan bahwa pengawasan internal dan pengawasan eksternal secara bersama-sama mempunyai pengaruh cukup kuat terhadap kinerja Pemerintah Kota Bandung. Dengan adanya pengawasan dapat diamati apakah pelaksanaan suatu pekerjaan telah efektif/efisien dilaksanakan sesuai dengan target yang telah direncanakan atau sebaliknya, dan bila terjadi penyimpangan dari rencana yang telah ditetapkan, akan dapat dengan cepat ditanggulangi/ditindaklanjuti guna pencapaian tujuan yang direncanakan.

Hasil analisis statistik membuktikan bahwa penerapan *reward and punishment* pada penerapan penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Dengan demikian, hipotesis 5 dalam penelitian ini diterima. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik penerapan *reward and punishment* maka keberhasilan penganggaran berbasis kinerja semakin mudah dicapai.

Dengan adanya *reward and punishment* secara adil, tersedianya system informasi sebagai dasar pemberian *reward and punishment* dan tersedianya sarana pengaduan atas pemberian *reward and punishment* akan memberikan motivasi kepada seluruh pegawai untuk memberikan kinerja terbaiknya sehingga SKPD dapat mencapai keberhasilan dalam penerapan penganggaran berbasis kinerja yang dibuktikan dengan rata-rata empiris variabel keberhasilan penganggaran berbasis kinerja (KPBK) sebesar 25,91 lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 18. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan penelitian Andrews (2004) dan Sembiring (2009) dalam penelitiannya yang menyatakan bahwa *reward and punishment* berpengaruh secara signifikan terhadap APBD berbasis kinerja.

Hasil analisis statistik membuktikan bahwa keberhasilan penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada Pemerintah Daerah Kabupaten Pematang Jaya. Dengan demikian, hipotesis 6 dalam penelitian ini diterima. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi keberhasilan penganggaran berbasis kinerja maka akuntabilitas SKPD semakin mudah dicapai.

Hasil analisis statistik deskriptif seperti nampak pada Tabel 4.1 di halaman sebelumnya, menunjukkan rata-rata empiris variabel keberhasilan penganggaran berbasis kinerja sebesar 25,91 lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 18. Demikian juga dengan akuntabilitas pada SKPD, menunjukkan rata-rata empiris sebesar 21,73 lebih tinggi dari rata-rata teoritisnya yang hanya sebesar 15.

Dengan demikian SKPD telah berhasil mempraktekkan penganggaran berbasis kinerja yaitu dengan melakukan pengukuran kinerja, melakukan pelayanan sesuai standar pelayanan minimum kepada masyarakat, melakukan analisis standar biaya, menyerap anggaran secara ekonomis, efisien dan efektif sehingga tingkat kepuasan masyarakat meningkat dan pengaduan berkurang sehingga SKPD semakin akuntabel yang ditandai dengan adanya keterkaitan pencapaian kinerja dengan visi/misi/program/kebijakan yang telah ditetapkan, adanya indikator kinerja dan analisis keuangan atas setiap kegiatan atau program setelah selesai dilaksanakan, adanya komitmen dari pimpinan/seluruh staf instansi untuk jujur, obyektif, transparan, dan akurat dalam mewujudkan akuntabilitas kinerja organisasi, adanya evaluasi/pengukuran kinerja dan pengawasan untuk menjamin keberhasilan program/kegiatan serta tersusunnya LAKIP secara tepat waktu. Peningkatan akuntabilitas juga dapat dilihat dari peningkatan penyerapan anggaran dari tahun ke tahun, semakin mudahnya masyarakat untuk menikmati fasilitas umum dengan biaya terjangkau, dan angka penyimpangan penggunaan anggaran dapat dikurangi. Hasil penelitian ini sesuai dengan Goddard (2004) yang menyimpulkan bahwa praktek penganggaran berhubungan dengan persepsi akuntabilitas. Hasil penelitian ini juga mendukung temuan Mediawati dan Kurniawan (2012) yang menyimpulkan bahwa penganggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas kinerja.

Hasil penelitian ini juga mendukung perspektif teori keagenan dan teori institusional bahwa dengan mengimplementasikan APBD berbasis kinerja, maka berbagai input pengelolaan keuangan daerah seperti SPI, pengawasan, dan sistem *reward* akan dapat diubah menjadi output berupa akuntabilitas pada *stakeholders*. Pemda dapat memperoleh legitimasi yang lebih kuat dengan berupa akuntabilitas dalam mengelola berbagai input tersebut (Zhang dan Liao 2011; Hou, Lunsford, dan Jones 2011).

Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan mendapatkan bukti empiris atas faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan penganggaran berbasis kinerja dan akuntabilitas kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada Pemerintah Daerah Kabupaten Pematang Jaya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor/anteseden yang mempengaruhi keberhasilan penganggaran berbasis kinerja adalah penerapan sistem pengendalian intern pemerintah, peran pengawasan intern dan ekstern pemerintah, dan penerapan *reward and punishment*. Sedangkan faktor kualitas sumber daya manusia dan penggunaan teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Keberhasilan penganggaran berbasis kinerja juga berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja SKPD. Implementasi APBD berbasis kinerja merupakan variabel intervening yang menunjukkan APBD berbasis kinerja sebagai sarana memproses berbagai input pengelolaan keuangan daerah untuk meningkatkan akuntabilitas Pemda sebagai agen.

Implikasi penelitian ini adalah bahwa selain penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dan peran pengawasan intern/ekstern, penerapan *reward and punishment* juga berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Namun pada kenyataannya penerapan *reward and punishment* ini belum diatur secara memadai sebagaimana Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) melalui Peraturan Pemerintah No 60 tahun 2008 tentang SPIP dan Pengawasan Intern dan Ekstern Pemerintah melalui Undang-Undang tentang Pengawasan.

Oleh karena itu diharapkan Pemerintah Daerah dapat memberikan perhatian yang lebih besar dengan mulai merencanakan untuk membuat Peraturan Daerah yang mengatur *reward and punishment* bagi pegawai sehingga diharapkan dimasa yang akan datang penerapan *reward and punishment* dalam meningkatkan keberhasilan penganggaran berbasis kinerja pada satuan kerja perangkat daerah.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, keterbatasan yang melekat pada metode survei kuesioner yaitu jawaban yang diberikan responden bisa saja berbeda dengan fakta dan perilaku sesungguhnya. Sampel penelitian ini terbatas pada tim anggaran pada unit analisis SKPD pada Pemerintah Kabupaten Pematang Jaya, sehingga hasil penelitian belum dapat digeneralisasikan pada kondisi penerapan penganggaran berbasis kinerja pada seluruh unit analisis dan kementerian/lembaga di seluruh Indonesia. Penelitian mendatang dapat metode lain seperti metode kualitatif studi kasus untuk mendapatkan gambaran yang lebih mendalam tentang anteseden dan konsekuensi keberhasilan penganggaran berbasis kinerja pada satu objek penelitian. Penelitian mendatang juga dapat mengembangkan indikator pengukuran variabel eksogen kualitas SDM dan penggunaan teknologi informasi secara lebih komprehensif. Penelitian mendatang juga dapat memperluas sampel penelitian sehingga hasil penelitian dapat digeneralisir pada satuan kerja perangkat daerah pada pemerintah daerah dan pada organisasi kementerian/lembaga di seluruh Indonesia.

Daftar Referensi

- Afrida, N. 2013. Pengaruh desentralisasi dan sistem pengendalian intern pemerintahan terhadap kinerja manajerial skpd di kota Padang. *Tesis tidak diterbitkan, Universitas Negeri Padang*.
- Andrews, M. 2004. Authority, acceptance, ability and performance based budgeting reform. *International Journal of Public Sector Management* 17 (4): 332–224.
- Baron, R.M., dan D. Kenny. 1986. The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology* 51 (6): 1173–1182.
- Bastian, I. 2006. *Sistem akuntansi sektor publik*. Edisi ke-2. Jakarta: Salemba Empat.
- Cipta, H. 2011. Analisis penerapan penganggaran berbasis kinerja pada pemerintah daerah (studi eksploratif pada pemerintah kabupaten Tanah Datar). Universitas Andalas.
- Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 120-4761 tahun 2014.
- DiMaggio, P.J., dan W.W Powell. 1983. Institutional isomorphism and collective rationality in organization fields. *American Sociological Review* 48 (2): 147–160.
- Goddard, A. 2004. Budgetary practices and accountability habitus. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17 (4): 543–577.
- Hair, J., R. Hult, dan M. Sartetd. 2013. *Aprimer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: Sage.

- Hou, Y., R. Lunsford, dan K Jones. 2011. State performance based budgeting in boom and bust years: An analytical framework and survey of the state. *Public Administration Review*: 370–388.
- INPRES Nomer 3 tahun 2013 tentang Kebijakan dan Strategi Nasional Pengembangan E-government.
- Jensen, M., dan O. Meckling. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Jurnal of Financial Economics* 3 (4): 305–360.
- Kock, N. 2012. *WarpPLS 3.0 user manual*. Laredo: TX:Script Systems.
- Kong, D. 2005. Performance-based budgeting: The US experience. *Public Organization Review* 5: 91–107.
- Lee, J., dan X. Wang. 2009. Assessing the impact of performance based budgeting: A comparative analysis across the United States, Tiwan, and China. *Public Administration Review*: 60–69.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Mediawati, E., dan K. Kurniawan. 2012. Pengaruh penganggaran berbasis kinerja terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah di wilayah IV Priangan.”
- Nasir, A., dan R. Oktari. 2010. Pengaruh pemanfaatan teknologi informasi dan pengendalian interen terhadap kinerja instansi pemerintah kabupaten Kampar. Tesis tidak diterbitkan, Universitas Riau.
- Pakmaram, A., B. Esgandari, Koshteli, dan M. Khalili. 2012. Identifying and prioritizing effective factors in the performance based budgeting in telecommunication company with TOPSIS. *African Journal of Business Management* 6 (24): 7344–7353.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia no 60. 2008. *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- Peraturan Undang-undang Republik Indonesia tahun 2013 tentang Keuangan Negara.
- Sembiring, BB. 2009. Faktor-faktor yang mempengaruhi penyusunan APBD berbasis kinerja, badan pendidikan dan pelatihan keuangan, departemen keuangan Republik Indonesia. Universitas Sumatra Utara.
- Sholihin, M., dan D. Ratmono. 2013. *Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 3.0*. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Widanarto. 2012. Pengawas internal, pengawasan eksternal dan kinerja pemerintah. *Jurnal Ilmu Administrasi Negara* 12 (1): 1–73.
- Zhang, Y., dan Y. Liao. 2011. Participatory budgeting in local government: Evidence from New Jersey municipalities. *Public Performance & Management Review* 35 (2): 281–302.