

# DETERMINAN EFEKTIVITAS IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA DAN PENYERAPAN ANGGARAN DI PEMERINTAH DAERAH

JRAK  
8,1

9

diterima 17 Desember 2017,  
direview 4 Januari 2018,  
direvisi 19 Februari 2018,  
diterima 16 Maret 2018.

Artikel ini tersedia di website:  
<http://ejournal.umm.ac.id/index.php/jrak>

Doi: 10.22219/jrak.v8i1.23

**Novrian Dandi Pratama,  
Ahim Abdurahim, Hafiez Sofyani**

*Universitas Muhammadiyah Yogyakarta  
Jl. Brawijaya, Tamantirto, Kasihan, Bantul, DIY, Indonesia  
Email: hafiez.sofyani@umy.ac.id*

## ABSTRACT

*This study aims to attempt influence of Understanding of Local Government Employee, Training, and External Pressure to the Effectiveness of Performance-Based Budgeting Implementation and Budget Realization in Province Government of Yogyakarta Special Region. The population of is Local Government Organization (LGO). The sampling technique using purposive sampling approach. The criteria used are those involved in performance-based budgeting and budget execution practices. From the criteria specified, the sample including; head of agency, agency scorecard, treasurer of agency expenditure, and head of program planning sub division. Data was obtained by questioner dispersion technique to respondent. The collected quistioner was 113. Hypothesis testing employs Structural Equation Model (SEM) approach. The result of hypothesis testing shows that understanding, training, and external pressure have significant effect on the effectiveness of performance budgeting implementation. For budget absorption, only the comprehension variable has significant influence. Finally, performance-based budget effectiveness significantly affects budget absorption.*

**Keywords:** Education, performance based budgeting implementation, budgeting absorption.

## LATAR BELAKANG

Isu mengenai anggaran berbasis kinerja masih menjadi permasalahan utama di sektor publik, khususnya pemerintah daerah karena masih banyaknya kinerja pemerintah daerah di Indonesia yang masih memiliki nilai "C" (Cukup) (www.kompas.com, 2017). Sebenarnya reformasi pada metode penyusunan anggaran sektor publik yakni dengan pendekatan penganggaran berbasis kinerja telah diterapkan pada instansi pemerintahan Indonesia yang telah diatur dalam Undang-undang nomor 17 tahun 2003 mengenai keuangan negara dan diterapkan secara bertahap mulai tahun anggaran 2005 (Ulum dan Sofyani, 2016). Namun demikian, implementasi penganggaran berbasis kinerja yang dibuat oleh Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) di Indonesia belum secara efektif diterapkan. Kondisi ini dapat dilihat dari masih banyaknya kesalah kaprahan yang terjadi pada proses penganggaran berbasis kinerja, khususnya pada saat penentuan indikator kinerja yang diisikan pada Rencana Kerja Anggaran.

Tidak maksimalnya implementasi anggaran berbasis kinerja di lembaga pemerintahan di Indonesia diakui oleh Kementerian Keuangan Republik Indonesia (2009). Mereka mengemukakan bahwa anggaran berbasis kinerja yang memokuskan keterkaitan antara pendanaan (*input*) dan hasil yang diharapkan (*outcomes*) masih belum tercermin dalam dokumen-dokumen perencanaan dan penganggaran yang ada selama ini. Argumentasi ini juga sejalan dengan yang



Jurnal Reviu Akuntansi  
dan Keuangan

p-ISSN : 2615-2223  
e-ISSN : 2088-0685  
Vol. 8 No. 1, April 2018  
Pp 9-24

dipaparkan Bawono (2015) bahwa praktik anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah di Indonesia masih diterapkan secara parsial dan belum komprehensif. Kondisi ini diakibatkan oleh masih kuatnya pengaruh pendekatan *line-item* dan *incremental* dalam sistem penganggaran yang ada sehingga perspektif ini masih menjadi "gaya berfikir" para aparatur pemda yang terkait dengan penganggaran. Selain itu kondisi ini juga disebabkan oleh banyaknya peraturan-peraturan mengenai pengelolaan keuangan daerah yang saling bertabrakan, serta masih lemahnya aspek pengukuran kinerja dalam proses reformasi penganggaran (Bawono, 2015).

Penelitian terkait anggaran berbasis kinerja di lembaga pemerintahan sejatinya sudah dilakukan oleh beberapa peneliti (Wijayanti *et al.* 2012; Kusuma dan Budiarta 2013; Verasvera 2016). Akan tetap, penelitian-penelitian tersebut hanya terfokus pada analisis implementasi anggaran berbasis kinerja (Wijayanti *et al.* 2012), hubungan anggaran berbasis kinerja dengan kinerja aparat pemda (Erwati 2009; Verasvera 2016) serta kinerja keuangan dari kaca mata *value for money* (Kurrohman, 2013). Sedangkan studi anggaran berbasis kinerja yang mengaitkannya dengan anteseden atau faktor-faktor yang mempengaruhi kesuksesan praktik anggaran berbasis kinerja, dan hubungannya dengan penyerapan anggaran masih sangat jarang, atau bahkan belum pernah dilakukan khususnya pada konteks penelitian di Indonesia. Selain itu, kebanyakan studi anggaran berbasis kinerja dilakukan pada pemda-pemda dengan predikat kinerja "Baik". Studi bagaimana anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah dengan predikat "A" (sangat baik) seperti yang dilakukan pada penelitian ini juga masih jarang. Berdasarkan beberapa alasan tersebut, maka penting dilakukan penelitian mengenai faktor apa saja yang mempengaruhi efektivitas dari implementasi anggaran berbasis kinerja dan dilaksanakan di pemda dengan predikat kinerja "Sangat Baik".

Dipilihnya lokasi Daerah Istimewa Yogyakarta dengan alasan pemda ini telah mencapai prestasi akuntabilitas kinerja dengan predikat "A". predikat "A" ini mengindikasikan bahwa kinerja penyerapan anggaran daerah ini dinilai bagus oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (KPANRB). Dengan dipilihnya pemda berpredikat "sangat baik" sebagai obyek penelitian diharapkan hasil penelitian ini dapat menjadi masukan informasi oleh pemda lain dalam upaya meningkatkan kualitas implemementasi anggaran berbasis kinerja dan upaya perealisasi anggaran agar semakin baik di masa mendatang.

## **TINJAUAN PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **Teori In3titusional**

Untuk melihat konsep dasar sebuah organisasi, telah banyak penelitian sebelumnya yang menggunakan teori institusional dalam penelitiannya. Dacin *et al.* (2002) menyatakan bahwa teori institusional adalah penjelasan populer dan kuat mengenai tindakan individu dan organisasi. Teori institusional memberi pandangan bahwa tekanan eksternal yang berasal dari lingkungan eksternal organisasi seperti politik, norma-norma, parktik-praktik institusional dalam bentuk tekanan fungsional dan sosial, akan berpengaruh terhadap keberlangsungan hidup suatu oragniasasi (Ashworth *et al.* 2007).

Chun dan Rainey (2005) menjelaskan bahwa organisasi sektor publik lebih mudah terpengaruh oleh tekanan institusional yang disebabkan oleh adanya ambiguitas dari tujuan yang ingin dicapai organisasi tersebut, serta akibat dari munculnya motivasi dari operasional yang lebih ditujukan demi mencapai legitimasi daripada peningkatan dalam kinerja internal organisasi (Prayudi dan Basuki 2014). Organisasi sektor publik dapat menyerupai organisasi lainya (*homogen*) yang disebabkan adanya pelaksanaan praktik manajerial sebagai aksi dari legitimasi. Wijaya dan Akbar (2013) menjelaskan bahwa dalam menghadapi aturan yang sama dari lingkungan organisasi, *isomorphism* mendorong unit dari populasi untuk menyerupai unit lain. Lingkungan eksternal yang memberikan tekanan adaptif

kepada kelompok organisasi yang ada didalamnya memicu adanya keseragaman organisasi, sehingga organisasi-organisasi tersebut dapat merespon dengan perlakuan yang sejenis (Scott, 2001).

Terjadinya perubahan organisasi untuk menerapkan institusional *isomorphism* menurut Akbar et al. (2012) disebabkan tiga hal berikut: (1) *Coercive isomorphism*, yakni adanya ketergantungan organisasi terhadap organisasi lain, menyebabkan suatu organisasi harus patuh terhadap aturan yang bersifat formal maupun nonformal organisasi lain; (2) *Mimetic isomorphism*, adanya organisasi yang memiliki tipe yang sama dan dianggap lebih sukses dan terlegitimasi, mendorong suatu organisasi untuk menyerupai organisasi tersebut; dan (3) *Normative isomorphism*, yakni adanya praktik manajemen yang telah banyak digunakan dan dianggap baik memicu suatu organisasi untuk menyerupai organisasi lain. Implementasi anggaran berbasis kinerja sendiri dapat dilihat dari tiga pembagian *isomorphism* tersebut. Kondisi terbaik dari tiga jenis *isomorphism* adalah *normative isomorphism* dimana organisasi berperilaku secara ideal dalam suatu kebijakan yang dinilai baik, pada kasus ini yakni menitik beratkan kinerja sebagai output dari proses perencanaan dan penganggaran (Zucker, 1977; Sofyani, 2015).

### **Teori Penetapan Tujuan**

Motivasi adalah salah bentuk dari teori penetapan tujuan. Teori ini sebagai teori utama (*grand theory*) yang dikemukakan oleh Locke (1968) yang menekankan perlu adanya hubungan antara tujuan yang telah ditetapkan terhadap *output* dari kinerja. Teori penetapan tujuan menyatakan bahwa pemikiran dan niat merupakan penggerak dari perilaku setiap individu. Perilaku dari kinerja individu atau organisasi dipengaruhi oleh pemahamannya mengenai tujuan dari organisasinya tersebut. Tingkat kinerja atau tujuan yang ingin dicapai dapat dilihat dari sasaran individu tersebut. Untuk mewujudkan kinerja yang optimal dibutuhkan motivasi yang kuat, yang didasari oleh niat yang positif. Dalam menilai kinerja, setiap individu dalam organisasi harus mempunyai tujuan dan keterampilan.

Kusuma (2013) menyatakan ketepatan anggaran dipengaruhi oleh penetapan tujuan. Visi dan misi organisasi merupakan tujuan utama sehingga diperlukan target kinerja yang jelas (lihat: Locke, 1968). Oleh sebab itu setiap organisasi diharuskan menetapkan tujuan sasaran (*goal*), yang kemudian diformulasi dalam rencana anggaran. Dengan demikian, dalam perencanaan anggaran perlu dicantumkan sasaran atau target yang ingin dicapai organisasi, tidak hanya memuat jumlah nominal dan perencanaan yang dibutuhkan setiap program kerja atau kegiatan yang akan dilaksanakan organisasi. Teori ini sangat berkaitan dengan diimplementasikan kebijakan anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah. Hanya saja, keberhasilan kebijakan ini akan bergantung pada bagaimana organisasi menyikapinya, yang dapat dilihat dari kaca mata teori *isomorphism* yang dijelaskan sebelumnya.

### **Pemahaman, Anggaran Berbasis Kinerja, dan Penyerapan Anggaran.**

Proses berkembangnya atas pengetahuan individu merupakan arti dari istilah pemahaman. Rivai (2004) mendefinisikan pemahaman sebagai faktor psikologi dalam proses pembelajaran. Handayati (2016) menyatakan dalam menyusun Rencana Kerja Anggaran (RKA), kemampuan rasional dalam memahami secara keseluruhan suatu maksud yang tertuang dalam dokumen perencanaan dan penganggaran yang dalam penyusunannya harus berpedoman pada peraturan Undang-undang, petunjuk teknis, petunjuk pelaksanaan, dan ketentuan-ketentuan lain terkait teknis penyusunan anggaran.

Madjid dan Ashari (2013) menjelaskan bahwa sangat diperlukan pemahaman yang baik dari setiap individu untuk melakukan proses penganggaran dan penyerapan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto dan Cahya (2008) mengenai persepsi pejabat pengguna anggaran terhadap efektivitas imple-

mentasi anggaran berbasis kinerja ditinjau dari aspek rasional pada pemerintahan Surakarta memberikan hasil bahwa pemahaman dari pejabat belum optimal dalam implementasi anggaran berbasis kinerja sehingga orientasi persepsi pejabat pengguna anggaran menghabiskan anggaran tanpa memperhatikan kualitas output dan tujuan program yang telah disusun dalam perencanaan strategis pelaksanaan anggaran.

Menurut teori penetapan tujuan perilaku dari kinerja individu dipengaruhi oleh pemahamannya mengenai tujuan dari organisasinya tersebut (Locke dan Latham, 1990; Fitri et al. 2013). Tingkat kinerja atau tujuan yang ingin dicapai dapat dilihat dari sasaran individu tersebut (Fatmala dan Baihaqi, 2014). Adanya pemahaman yang baik mengenai sistem dan prosedur pengelolaan keuangan daerah dari setiap pegawai, kinerja atas penyusunan anggaran berbasis kinerja akan semakin efektif dan pemahaman atas sadar anggaran pendapartan belanja dan daerah (APBD) juga akan berdampak dalam penyerapan anggaran berbasis termin sehingga akan diserap dengan baik sesuai target anggaran (Saputro et al., 2016). Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sumantri (2013) menyatakan bahwa pemahaman yang memadai berpengaruh positif terhadap efektifitas anggaran berbasis kinerja. Hasil yang sama juga ditemukan oleh Shalikhah (2014) dan Hidayati et al. (2015). Berdasarkan berbagai paparan di atas, maka hipotesis yang dirumuskan pada penelitian ini adalah:

H<sub>1a</sub>: Pemahaman berpengaruh positif terhadap efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja

H<sub>1b</sub>: Pemahaman berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran

### **Pelatihan, Anggaran Berbasis Kinerja, dan Penyerapan Anggaran.**

Untuk meningkatkan dan mendapatkan ketrampilan yang lebih baik, sangat perlu dilaksanakan dan dilakukan pelatihan sebagai bagian tambahan dari proses belajar yang tidak didapatkan didalam sistem pendidikan (Adhanari, 2005). Adanya pelatihan teknis bagi karyawan seperti *workshop* diharapkan dapat meningkatkan kemampuan dan kualitas karyawan semakin lebih baik dalam melaksanakan tanggungjawabnya. Oleh sebab itu, pelatihan perlu dilaksanakan sebagai media pembelajaran dalam meningkatkan pengetahuan dan keahlian tersebut. Pelatihan juga biasanya berfokus bagi para karyawan yang telah memiliki keahlian khusus sehingga dapat membantu para karyawan dalam memperbaiki dan menghadapi kelemahan-kelemahan dalam kinerjanya.

Menurut teori penetapan tujuan menjelaskan, untuk meningkatkan kualitas prestasi kerja individu yang diiringi dengan peningkatan dalam kemampuan serta ketrampilan kerja, individu tersebut harus menetapkan tujuan-tujuan yang menantang dan dapat diukur. Peningkatan potensi dan kualitas sumberdaya manusia dapat dilakukan melalui pelatihan yang diberikan dan diikuti oleh setiap pegawai. Adanya pelatihan bimtek sistem penyusunan anggaran berbasis kinerja dan proses penyerapan anggaran yang diberikan oleh satuan kerja pemerintahan daerah maka diharapkan dapat untuk meningkatkan dan memelihara kemampuan serta kompetensi sehingga memberikan kontribusi yang optimal bagi daerah (Locke dan Latham, 1990).

Satriya (2013) menyatakan bahwa pelatihan bertujuan mempersiapkan individu agar dapat melakukan pekerjaannya sekarang dan untuk mengembangkan dan meningkatkan pengetahuan, keterampilan dan sikap individu tersebut. Riyanto et al. (2006) menyatakan pelatihan yang diberikan pada pegawai berpengaruh positif terhadap efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja, dalam penelitiannya mengenai implementasi anggaran berbasis kinerja pada pemerintahan kabupaten Sleman. Hasil penelitian yang sama yang dilakukan oleh Windayani (2008), Madjid dan Ashari (2013), dan Madjid dan Ashari (2013). Berdasarkan teori dan penjelasan logika yang telah dijelaskan diatas maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H<sub>2a</sub>: Pelatihan berpengaruh positif terhadap efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja

H<sub>2b</sub>: Pelatihan berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran

### **Tekanan eksternal, Anggaran Berbasis Kinerja, dan Penyerapan Anggaran.**

Aspek power dapat berupa tekanan eksternal, tekanan profesional dan tekanan kultural. DiMaggio dan Powell (1983) menjelaskan Lingkungan dalam area organisasi selalu memiliki keterkaitan hubungan dengan isomorfisme koersif. Tekanan formal dan informal antar organisasi merupakan hasil dari adanya isomorfisme koersif. Hasil tersebut tergantung hubungan antara organisasi dalam menjalankan fungsinya dengan harapan masyarakat atau adanya pengaruh politik dan kebutuhan legitimasi. Menurut Ashworth (2009) kekuatan eskternal yang didapatkan dari pemerintah atau lembaga lainnya, memaksa untuk menerapkan struktur atau sistem. Hal tersebut sesuai dengan penjelasan dari kekuatan koersif. Organisasi cenderung memperbaiki dan memperoleh legitimasi karena adanya kekuatan koersif dari sebuah peraturan (Scott, 1987). Adanya peraturan-peraturan yang berasal dari luar organisasi, seperti tekanan dari pemerintah pusat, gubernur, dan walikota bertujuan agar mengatur praktik sehingga dapat berjalan lebih baik. Pengaruh kekuatan koersif ini juga membuat organisasi lebih melihat pengaruh politik dibandingkan pengaruh teknis. Pengaruh politik yang mempengaruhi organisasi akan berdampak penyusunan anggaran, ketercapaian anggaran serta pada kinerja organisasi yang akan hanya bersifat formalitas guna mendapatkan legitimasi.

Shalikhah (2014) menemukan bahwa tekanan eksternal berpengaruh signifikan terhadap penyusunan anggaran dan penyerapan anggraan. Hasil yang sama juga dikemukakan oleh Akbar et al. (2012), Wijaya dan Akbar (2013), dan Syachbrani dan Akbar (2013). Kekuatan koersif pada sebuah organisasi dapat mempengaruhi organisasi untuk patuh terhadap peraturan-peraturan yang telah ditetapkan oleh atasan. Hal ini dapat dilihat dari peran gubernur sebagai wakil pemerintah di provinsi yang telah diatur dalam Peraturan Kementrian Dalam Negeri Nomor 24 Tahun 2011 tentang penyelenggaraan tugas dan wewenang gubernur sebagai wakil pemerintah di provinsi, dalam melaksanakan kewenangan atributif, pendanaannya dibebankan pada anggaran pendapatan dan belanja negara melalui dana dekonsentralisasi yang dituangkan dalam rencana kerja dan anggaran kementrian dalam negeri.

Adanya peraturan gubernur yang tertuang dalam peraturan kementrian tersebut, membuat guberbur menerapkan peraturan tersebut pada satuan kerja pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja yang efektif sesuai dengan TOR dan RAB dan penyerapan atau penyaluran anggaran sesuai pada dokumen pelaksanaan anggaran dalam DIPA dekonsentrasi kementrian dalam negeri. Tekanan eksternal pada penelitian ini terkait tekanan yang ada pada lingkungan luar SKPD, yaitu adanya regulasi dan pengawasan yang ketat, serta adanya tuntutan guberbur untuk mempertahankan predikat prestasi kinerja. Berdasarkan berbagai paparan di atas, maka hipotesis yang dirumuskan pada penelitian ini adalah:

H<sub>3a</sub>: Tekanan eksternal berpengaruh positif terhadap efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja

H<sub>3b</sub>: Tekanan eksternal berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran

### **Anggaran Berbasis Kinerja dan Penyerapan Anggaran**

Penyusunan anggaran berbasis kinerja merupakan metode yang dianggap sebagai solusi yang digunakan sebagai alat tolak ukur dan akuntabilitas kinerja pemerintah dalam lingkungan sektor publik (BPKP, 2005). Penekanan utama dalam sistem anggaran berbasis kinerja adalah *output* atau prestasi kerja dari

kegiatan yang akan dilaksanakan yang diharapkan anggaran yang disusun mengarah pada 3E (efektif, efisien, dan ekonomis). Hal ini disebabkan karena anggaran pada lingkungan sektor pemerintah merupakan pertanggungjawaban atas penggunaan dana publik dan program kerja atau kegiatan yang dilaksanakan menggunakan dana publik.

Hal ini sangat terkait dengan teori penetapan tujuan yang menyatakan bahwa tujuan yang disadari akan menghasilkan tingkat prestasi yang lebih tinggi jika seseorang menerima suatu tujuan. Ukuran kinerja yang optimal baik keuangan atau non keuangan, menyebabkan pengembangan tujuan dan sasaran spesifik, kemungkinan untuk memberikan rasa yang lebih jelas dari arah untuk bawahan. Adanya implementasi anggaran berbasis kinerja pada suatu SKPD, yang memperhatikan *output* dan *outcome* dari suatu program, maka anggaran yang disusun harus sesuai prinsip efektivitas, efisiensi dan ekonomis serta penyerapan anggaran dapat dilaksanakan secara optimal. Penelitian yang dilakukan oleh Riyanto et al. (2006) menyatakan bahwa anggaran berbasis kinerja berimplikasi pada perbaikan dari sisi manajemen pengelolaan keuangan. Madjid dan Ashari (2013) menemukan agar penganggaran berbasis kinerja dapat berjalan dengan efektif, perlu adanya instrumen evaluasi kerja pada penyerapan anggaran yang termuat dalam aturan normatif yang diberlakukan. Berdasarkan berbagai paparan di atas, maka hipotesis yang dirumuskan pada penelitian ini adalah:

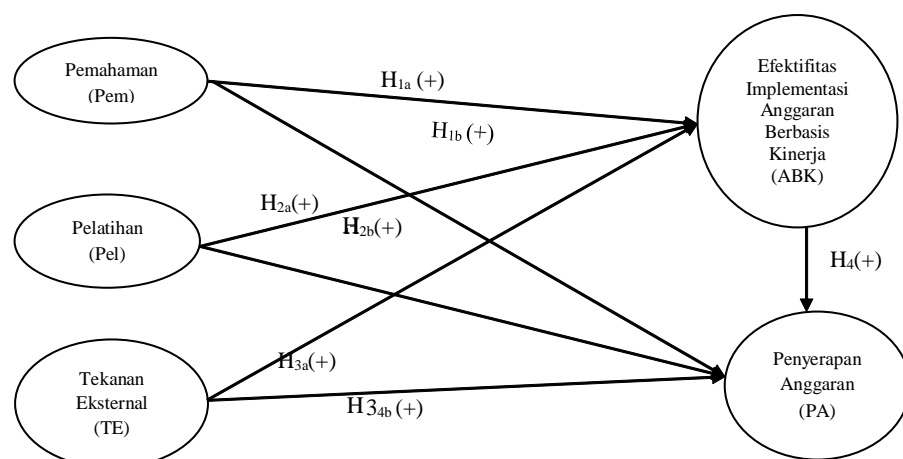
H<sub>4</sub>: Implementasi Anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran.

Berdasarkan hipotesis yang dirumuskan, maka dapat dibuat suatu model penelitian yang disajikan pada Gambar 1.

**METODE PENELITIAN**

**Sampel dan Responden**

Populasi penelitian ini adalah Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) Provinsi DIY. Teknik pengambilan sampel yang kemudian diwakili oleh responden menggunakan pendekatan sampel bertujuan atau *purposive sampling*. Kriteria yang digunakan untuk pengambilan sampel yaitu pegawai satuan kerja pemerintahan daerah yang memiliki keterlibatan dan tanggung jawab dalam penyusunan anggaran dan penyerapan anggaran, antara lain. OPD di pemprov DIY dipilih sebagai populasi karena dalam perkembangan nilai akuntabilitas kinerja pemerintah provinsi, DIY menempati peringkat satu di Indonesia dengan nilai 80,68 dengan predikat A, sehingga Provinsi DIY dapat dijadikan acuan untuk provinsi-provinsi di



**Gambar 1.**  
Model penelitian

Indonesia. Dari kriteria yang ditentukan di atas, maka responden dalam sampel penelitian ini adalah kepala instansi, bendahara pengeluaran instansi, sekertaris instansi, dan bagian perencanaan program setiap satuan kerja pemerintahan daerah Provinsi DIY. Responden tersebut dipilih oleh peneliti karena sesuai dengan kriteria sampel penelitian, yaitu memiliki wewenang dan tanggung jawab dalam penyusunan anggaran dan penyerapan anggaran.

### **Jenis dan Teknik Pengumpulan Data**

Penelitian ini menggunakan data primer yang berasal dari survei yang dilakukan dalam bentuk penyebaran kuesioner pada sampel peneliti di setiap satuan kerja pemerintahan daerah Provinsi DIY yang dikumpulkan secara khusus dan berkaitan langsung tentang permasalahan yang diteliti. Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh langsung dari para responden. Unit analisis pada penelitian ini adalah Organisasi, yakni OPD di pemprov DIY. Karenanya OPD sebagai sampel penelitian diwakili oleh beberapa individu yang terlibat dalam proses penganggaran dan pelaksanaan anggaran. Karenanya pembagian kuesioner dilakukan kepada mereka yang menjadi responden penelitian. Pengumpulan data dilakukan menggunakan kuesioner, yang dibagikan secara langsung agar mendapatkan *respon rate* yang tinggi. Pada setiap satuan kerja pemerintahan daerah akan diambil beberapa responden sesuai kriteria yang telah ditetapkan peneliti untuk melakukan pengisian kuesioner penelitian.

### **Definsi Operasional Variabel dan Pengukuran Variabel Penelitian**

#### ***Pemahaman***

Pemahaman sebagai faktor psikologi dalam proses pembelajaran. Tujuan utama dalam proses pembelajaran yaitu dapat memahami suatu hal tertentu dan mampu menangkap makna hal tersebut. Dalam mencapai sebuah pemahaman, seseorang harus melalui beberapa proses, selanjutnya melakukan pendalaman terhadap makna tersebut sehingga individu tersebut dapat meningkatkan kualitas dari pengetahuannya (Diani, 2014). Instrumen pemahaman dalam penelitian ini diukur dengan 8 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Madjid dan Ashari (2013), dengan skala likert 1 sampai dengan 5.

#### ***Pelatihan***

Pelatihan seperti *workshop* bagi karyawan dalam sebuah SKPD sangat diperlukan sebagai proses tambahan dalam pembelajaran, guna meningkatkan pengetahuan, keahlian, perbaikan sikap serta pengalaman sehingga dapat meningkatkan kualitas dan kinerja karyawan tersebut. Instrumen pelatihan dalam penelitian ini diukur dengan 2 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Sofyani dan Akbar (2013; 2015), dengan skala likert 1 sampai dengan 5.

#### ***Tekanan Eksternal***

Apik power dapat berupa tekanan eksternal, tekanan profesional dan tekanan kultural. DiMaggio dan Powell (1983) menjelaskan Lingkungan dalam area organisasi selalu memiliki keterkaitan hubungan dengan isomorfisme koersif. Tekanan formal dan informal antar organisasi merupakan hasil dari adanya isomorfisme koersif. Kekuatan koersif pada sebuah organisasi dapat mempengaruhi organisasi untuk patuh terhadap peraturan-peraturan yang telah ditetapkan oleh atasan. Instrumen tekanan eksternal dalam penelitian ini diukur dengan 5 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Shalikhah (2014) dengan skala likert 1 sampai dengan 5.

### Anggaran Berbasis Kinerja

Anggaran berbasis kinerja menurut Sembiring (2009), merupakan proses penyusunan anggaran yang berfokus pada manfaat dari kegiatan atau program kerja dari organisasi, yang mana setiap kegiatan atau program kerja tersebut harus dapat diukur manfaat kinerjanya. Penekanan utama dalam sistem anggaran berbasis kinerja adalah *output* atau prestasi kerja yang dari kegiatan yang akan dilaksanakan yang diharapkan anggaran yang disusun mengarah pada 3E (efektivitas, efisiensi, dan ekonomis). Instrumen anggaran berbasis kinerja dalam penelitian ini diukur dengan 10 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Achyani dan Cahya (2011), dengan skala likert 1 sampai dengan 5.

### Penyerapan Anggaran

Salah satu penghambat dalam pertumbuhan ekonomi di daerah yaitu penyerapan anggaran pemerintah, sehingga tujuan dari otonomi daerah juga menjadi terhambat. Blocher et al (2010) menjelaskan melalui anggaran alokasi dan pemakaian dayaselama periode satu tahun fiskal akan lebih terperinci. Instrumen penyerapan anggaran (tekanan eksternal) dalam penelitian ini diukur dengan 6 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Juliani dan Sholihin (2014), dengan skala likert 1 sampai dengan 5.

### Analisis Data (Uji Kualitas Instrumen dan Hipotesis)

Untuk menguji hipotesis, dilakukan menggunakan pengujian *Partial Least Square* (PLS). PLS merupakan model persamaan *Struktural Equation Modelling* (SEM) yang berbasis komponen atau varian dengan alat SmartPLS (Hartono dan Abdillah, 2014). Sebelum dilakukan uji hubungan antar variabel, peneliti terlebih dahulu menguji kualitas instrumen, yakni validitas (deskriminan dan konvergen) dan reliabilitas. Validitas konvergen konstruk dilihat pada fitur *outer loading*, sementara validitas deskriminan dilihat pada fitur *discriminant validity*. Adapun reliabilitas konstruk diukur dari hasil perhitungan *Cronbach's Alpha*. Hipotesis dalam penelitian ini diterima apabila koefisien atau arah hubungan variabel yang ditunjukkan oleh nilai *original sample* sejalan dengan yang dihipotesiskan dan nilai t statistik lebih 1,96 (*one-tailed*) dan nilai *probability value* (*p-value*) kurang dari 0,05 atau 5%.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Gambaran Umum Sampel Penelitian

Gambaran Umum sampel penelitian disajikan pada tabel 1 berikut:

Dalam penelitian ini sampel yang digunakan adalah 32 OPD DIY yang diwakili beberapa responden per OPD (3-7 orang<sup>1</sup>) pegawai satuan kerja pemerintah daerah di DIY, yang memiliki peran dan wewenang langsung terhadap penyusunan

Tabel 1. Karakteristik Responden Berdasarkan Pengisian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase
Kuesioner yang disebar	136	100%
Kuesioner yang tidak Kembali	23	16,9 %
Kuesioner yang tidak di isi lengkap	0	0 %
Kuesioner yang digunakan	113	83,1%

<sup>1</sup> Jumlah responden yang diberi kuesioner di tiap-tiap OPD berbeda dan terdapat indikasi tergantung apakah struktur organisasi OPD gemuk atau ramping. Jika struktur OPD gemuk seperti pada Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Aset Daerah, maka responden agak banyak. Sebaliknya ketika struktur OPD relative ramping seperti di Satpol PP, maka jumlah responden relative sedikit. Hal ini kembali merujuk pada kriteria pemilihan responden.



Karakteristik responden disajikan pada tabel 2 berikut:

Kriteria	Jumlah	Persentase
<b>Jenis Kelamin:</b>		
Pria	64	56,6 %
Wanita	49	43,4 %
<b>Usia:</b>		
<25 tahun	0	0%
26-35 tahun	13	11,5%
36-50 tahun	55	48,7%
>50 tahun	45	39,8%
<b>Masa Kerja:</b>		
<10 tahun	23	20,3%
11-20 tahun	20	17,7%
21-30 tahun	56	49,6%
>31 tahun	14	12,4%
<b>Golongan Pegawai Negeri Sipil:</b>		
Golongan IV	28	24,8%
Golongan III	83	73,4%
Golongan II	2	1,8%
Golongan I	0	0%
<b>Pendidikan Akhir</b>		
D3	6	5,3%
S1	75	66,4%
S2	32	28,3%
S3	0	0%
<b>Total Responden</b>	<b>113</b>	<b>100%</b>

Tabel 2.  
Karakteristik  
Responden

17

Hasil uji statistik deskriptif disajikan pada tabel 3 berikut:

Variabel	N	Kisaran Terorits	Kisaran Empiris	Mean Empiris	Std. Deviation
Pendidikan	113	5-25	15-25	19,88	2,32
Pemahaman	113	8-40	23-40	33,17	3,56
Pelatihan	113	2-10	4-10	5,86	1,17
Tekanan Eksternal	113	5-25	15-25	20,58	2,01
Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja	113	10-50	21-45	35,95	4,06
Penyerapan Anggaran	113	6-30	20-30	25,38	2,43

Tabel 3.  
Statistik Deskriptif

anggaran berbasis kinerja dan penyerapan anggaran, antara lain kepala instansi, bendahara pengeluaran instansi, Sekertaris instansi, dan sub bagian perencanaan program instansi. Penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner secara langsung sebanyak 136 rangkap. Uraian kuesioner selengkapnya disajikan pada Tabel 1.

Dari 136 kuesioner yang disebar terdapat 23 kuesioner yang tidak kembali dan tidak terdapat kuesioner yang tidak diisi lengkap, sehingga kuesioner yang dapat diolah oleh peneliti sebanyak 113 kuesioner. Selanjutnya pada Tabel 2 disajikan karakteristik responden dari penelitian dan pada Tabel 3 disajikan statistik deskriptif dari jawaban responden.

## Hasil Uji Kualitas Instrumen

### *Validitas Konvergen (Convergent Validity)*

Uji validitas konvergen berhubungan dengan prinsip-prinsip bahwa pengukur-pengukur (*manifest variable*) dari suatu konstruk harusnya berkorelasi tinggi. Dari hasil output PLS, ditemukan bahwa keseluruhan nilai *loading factor* dari ABK 1 hingga TE5 dapat dikatakan valid karena nilai *loading factor* tersebut diatas 0,7, yang artinya validitas konstruk telah terpenuhi. Hal ini memperjelas bahwa

## Determinan Efektivitas Implementasi Anggaran...

18

**Tabel 4.**  
*Discriminant Validity*  
Kolom Fornell-Larcker Kriteria

Hasil discriminant Validity Kolom Fornell Larcker Kriteria disajikan pada tabel 4 berikut:

Variabel	ABK	PA	PEL	PEM	PEN	TE
ABK	0.792					
PA	0.612	0.751				
PEL	0.301	0.110	0.879			
PEM	0.509	0.650	0.176	0.817		
PEN	0.317	0.226	0.125	0.211	0.856	
TE	0.527	0.466	0.214	0.548	0.208	0.768

pernyataan pada instrumen kuesioner telah mampu dan akurat dalam mengukur variabel-variabel penelitian.

### ***Validitas Diskriminan (Discriminant Validity)***

Validitas diskriminan salah satunya dapat dilihat dengan membandingkan nilai AVE (Average Variance extracted) dengan korelasi antara konstruk lainnya dalam model. Model pengukuran dengan AVE merupakan model yang membandingkan akar dari AVE dengan korelasi antar konstruk. Jika nilai akar AVE > 0,50, maka artinya *discriminant validity* tercapai. Berdasarkan output PLS nilai AVE pada variabel laten Anggaran Berbasis Kinerja (0,0627), Penyerapan Anggaran (0,565), Pelatihan (0,772), Pemahaman (0,667), Pendidikan (0,732), dan Tekanan Eksternal (0,590) bernilai > 0,5 sehingga dapat dikatakan bahwa model pengukuran tersebut telah valid secara *discriminant validity*.

### ***Fornell-Larcker Kriteria***

Validitas diskriminan juga dilakukan berdasarkan pengukuran *Fornell-Larcker Kriteria* dengan konstruk. Apabila korelasi konstruk pada setiap indikator lebih besar dari konstruk lainnya, artinya konstruk laten dapat memprediksi indikator lebih baik dari konstruk lainnya. Berdasarkan Tabel 4, tampak bahwa masing-masing indikator pertanyaan mempunyai nilai *loading factor* tertinggi pada setiap konstruk laten yang diuji dari pada konstruk laten lainnya, artinya bahwa setiap indikator pertanyaan mampu diprediksi dengan baik oleh masing-masing konstruk laten dengan kata lain validitas diskriminan telah valid.

### ***Reliabilitas Komposit dan Cronbach Alpha***

Dari uji instrumen juga ditemukan bahwa konstruk ABK (0,943), PA (0,886), PEL (0,871), PEM (0,941), PEN (0,931), TE (0,878) lebih besar dari 0,7, maka reliabilitas komposit telah terpenuhi, yang artinya tidak ada masalah reliabilitas/undimensional pada model, sehingga dengan kata lain konstruk dapat dikatakan reliabel. hal ini juga dikuatkan dari nilai *Cronbach's Alpha* konstruk ABK (0,932), PA (0,848), PEL (0,711) PEM (0,928), PEN (0,907), dan TE (0,826) lebih besar dari 0,6. Nilai *Cronbach's Alpha* yang valid memperkuat dan mendukung nilai reliabilitas komposit, yang berarti bahwa tidak terdapat masalah reliabilitas pada model. Sehingga dengan kata lain konstruk telah dinyatakan reliabel (Ratmono dan Sholihin, 2013).

### ***Evaluasi Model Struktural (Inner Model)***

Teknik analisis selanjutnya setelah dilakukan pengukuran model (*outer model*) telah memenuhi kriteria validitas dan reliabilitas, berikutnya dilakukan pengujian model struktural (*inner model*) untuk melihat hubungan antar konstruk laten dengan **Uji R-Square**. Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan model variabel independen untuk menjelaskan variabel dependen. Dari output PLS diperoleh hasil dari nilai *Adjusted R Square* sebesar

<i>Variable</i>	<i>Sampel Asli (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standar Deviasi (STDEV)</i>	<i>T Statistik (  O/STDEV  )</i>	<i>P Values</i>	<i>Kesimpulan</i>
ABK -> PA	0.391	0.385	0.097	4.027	0.000	Diterima
PEL -> ABK	0.166	0.173	0.082	2.033	0.043	Diterima
PEL -> PA	-0.095	-0.083	0.069	1.384	0.167	Ditolak
PEM -> ABK	0.277	0.276	0.087	3.191	0.002	Diterima
PEM -> PA	0.447	0.444	0.094	4.748	0.000	Diterima
TE -> ABK	0.304	0.310	0.092	3.310	0.001	Diterima
TE -> PA	0.033	0.041	0.096	0.344	0.731	Ditolak

Tabel 5.  
Ringkasan Hasil Uji Hipotesis

0,384 atau 38,4%. Artinya variabel efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja dapat dijelaskan sebesar 38,4% oleh variabel pendidikan, pemahaman, pelatihan, dan tekanan eksternal. Sedangkan sisanya dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diteliti. Dari pengujian juga diperoleh hasil dari nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,516 atau 51,6%. Artinya variabel penyerapan anggaran dapat dijelaskan sebesar 51,6% oleh variabel pendidikan, pemahaman, pelatihan, tekanan eksternal, dan efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Sedangkan sisanya dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diteliti.

### Hasil Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis untuk melihat signifikansi suatu hubungan variabel yaitu melalui koefisien atau arah hubungan variabel yang ditunjukkan oleh nilai *original sample* sejalan dengan yang dihipotesiskan, nilai t statistik dan nilai *probability value (p-value)* pada *path coefficient*. Hasil uji *path coefficient* disajikan pada Tabel 5.

### Pembahasan (Interprestasi)

Hasil uji **hipotesis 1a** menunjukkan bahwa pemahaman berpengaruh positif terhadap efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Hasil ini mendukung penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Madjid dan Ashari (2013), Sumantri (2013), Shalikhah (2014), dan Handayati (2016). Pemahaman mengenai sistem dan pengelolaan anggaran yang baik dari pegawai pemerintahan, maka kinerja atas penyusunan anggaran berbasis kinerja akan semakin efektif. Tujuan adanya sistem dan prosedur pengelolaan keuangan untuk dapat mewujudkan kesatuan pemahaman atas pelaksanaan keuangan dalam hal penyusunan anggaran berbasis kinerja. Pemahaman terkait sistem dan prosedur pengelolaan keuangan ini merupakan hal mendasar yang perlu dimiliki oleh pegawai pemerintah daerah yogyakarta yang berpengaruh langsung terhadap atau dapat memprediksikan kinerja yang baik. Hal ini mengindikasikan bahwa pegawai Pemerintah DIY telah memiliki pemahaman yang baik dalam upaya meningkatkan Efektifitas Anggaran SKPD.

Hal lain yang dapat mempengaruhi adalah adanya pemahaman sistem dan pengelolaan keuangan yang baik oleh pegawai pemerintahan DIY dalam menyusun anggaran berdasarkan skala prioritas dan berdasarkan indikator kinerja. Seperti yang telah dijelaskan bahwa salah satu aktivitas utama dalam anggaran berbasis kinerja adalah tersedianya data untuk indikator kinerja dan membuat keputusan mengenai penganggarannya sesuai target kinerja yang ditetapkan. Karena hal ini akan bertujuan untuk memperoleh informasi dan pengertian tentang berbagai program yang menghasilkan *output* dan *outcome* yang diharapkan.

Hasil uji **hipotesis 1b** menunjukkan bahwa pemahaman berpengaruh positif terhadap penyerapan Anggaran. Hasil ini mendukung penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Madjid dan Ashari (2013). Adanya pemahaman mengenai sistem dan pengelolaan anggaran yang baik dari pegawai pemerintahan, membuat pegawai paham atas rencana kerja anggaran yang telah disusun berdasarkan skala prioritas dan indikator kinerja sehingga berdampak dalam

penyerapan anggaran berbasis termin dan penyerapan anggaran dapat diserap dengan baik sesuai target anggaran yang telah ditetapkan serta penyerapan anggaran dapat terkontrol dengan baik.

Hasil uji **hipotesis 2a** menunjukkan bahwa pelatihan berpengaruh positif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Hasil penelitian ini mendukung penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Riyanto et al. (2006), Windayani (2008), serta Madjid dan Ashari (2013). Pelatihan seperti bimtek, *workshop* dan lain sebagainya yang dapat meningkatkan keterampilan dan kualitas pegawai pemerintahan DIY yang diberikan secara berkala, yang diadakan oleh instansi atau organisasi DIY sangat dibutuhkan. Pelatihan tersebut bertujuan untuk meningkatkan produktivitas, mutu, ketepatan dalam perencanaan, memberikan informasi yang terbaru dari peraturan-peraturan pemerintah, dan menjembatani kesenjangan antara kemampuan pegawai pemerintahan dengan tujuan SKPD atau pemerintah daerah. Adanya pelatihan-pelatihan yang diikuti oleh pegawai pemerintahan DIY dalam hal penyusunan anggaran berbasis kinerja, terbukti dapat meningkatkan kualitas individu, dan pegawai pemerintah DIY dapat menyusun rencana anggaran belanja dan analisis standar belanja yang efektif sesuai prosedur yang telah ditetapkan, serta anggaran disusun berdasarkan skala prioritas dan berdasarkan indikator kinerja, sehingga dapat meminimalisir sisa lebih pembiayaan Anggaran, dan implementasi anggaran berbasis kinerja berjalan efektif.

Hasil uji **hipotesis 2b** menunjukkan bahwa pelatihan tidak berpengaruh terhadap penyerapan anggaran. Hasil ini tidak sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Madjid dan Ashari (2013). Hal ini dikarenakan dalam data yang didapat oleh peneliti bahwa satuan kerja pemerintah DIY lebih memfokuskan pada pelatihan penyusunan anggaran berbasis kinerja dan pegawai pemerintah DIY jarang mengadakan atau diikutsertakan dalam pelatihan pengelolaan keuangan terkait penyerapan anggaran. Hal lain yang dapat terjadi walaupun telah diadakan dan diikutsertakan dalam pelatihan terkait penyerapan anggaran tetapi terjadi keterbatasan dana yang ada pada setiap instansi. Hal tersebut dapat mengakibatkan proses penyerapan anggaran untuk program kerja akan terhambat.

Hasil uji **hipotesis 3a** menunjukkan bahwa tekanan eksternal berpengaruh positif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang diteliti oleh Shalikhah (2014). Adanya tekanan eksternal berupa kekuatan koertif, dimana terdapat peraturan-peraturan yang ditetapkan pemerintah provinsi DIY seperti yang tertuang dalam Peraturan Kementrian Dalam Negeri Nomor 24 Tahun 2011, membuat pegawai pemerintah DIY patuh terhadap peraturan tersebut, sehingga penyusunan anggaran berbasis kinerja dapat disusun berdasarkan skala prioritas dan berdasarkan indikator kinerja. Hal tersebut juga dikarenakan adanya tuntutan gubernur DIY untuk mempertahankan nilai dan predikat provinsi DIY dalam nilai perkembangan akuntabilitas kinerja pemerintah provinsi di Indonesia.

Hasil uji **hipotesis 3b** menunjukkan bahwa tekanan eksternal tidak berpengaruh terhadap penyerapan anggaran. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Saputro et al. (2016). Tekanan eksternal berupa tuntutan dan peraturan yang dibuat dengan tujuan mengatur kebijakan dan pelaksanaan secara jelas ternyata susah untuk diimplementasikan karena syarat-syarat yang susah dipenuhi sebelum melaksanakan anggaran, sehingga peraturan tersebut adalah salah satu faktor penghambat dalam merealisasikan rencana anggaran yang telah dibuat. Dapat dikatakan bahwa aturan bukanlah tekanan bagi instansi pemerintahan DIY dalam melakukan penyerapan anggaran, karena aturan sebagai kewajiban yang harus dilakukan dalam membuat kebijakan dan melaksanakan anggaran. Walaupun terdapat perubahan kebijakan dan pelaksanaan anggaran, sebuah instansi tetap memiliki komitmen yang tinggi dalam pelaksanaan pengelolaan anggaran dan penyerapan anggaran yang seharusnya (shalikhah, 2014).

Tekanan eksternal bisa jadi tidak mempengaruhi kinerja anggaran pada pemerintahan DIY, hal ini dikarenakan komitmen organisasi yang tinggi untuk melaksanakan anggaran dan membuat suatu kebijakan. Hal lain juga yang bisa terjadi karena ketersediaan dana dilapangan. Pada awal tahun bulan januari dan febuari bisa jadi instansi belum mendapatkan dana kas dikarenakan pendapatan pajak daerah baru diterima pada bulan maret, sehingga penyerapan anggaran untuk program kerja yang berjalan pada awal tahun bisa terhambat.

Hasil uji **hipotesis 4** menunjukkan bahwa efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif terhadap penyerapan anggaran. Hasil ini mendukung penelitian dilakukakan oleh Riyanto et al. (2006) dan Madjid dan Ashari (2013). Adanya implementasi anggaran berbasis kinerja pada suatu SKPD, yang memperhatikan *output* dan *outcome* dari suatu program, maka anggaran yang disusun harus berdasarkan skala prioritas dan memuat indikator kinerja, sehingga penyusunan anggaran dapat efektif, efisien dan ekonomis serta adanya sakala prioritas dan indikator kinerja tersebut penyerapan anggaran berbasis termin untuk sebuah program kerja yang berjalan akan dapat terkendali oleh bendahara umum daerah. Adanya evaluasi atas anggaran berbasis kinerja, merupakan penilaian terhadap capaian sasaran kerja, konsistensi perencanaan dan implementasi, tingkat efisiensi, serta realisasi penyerapan anggaran (Madjid dan Ashari, 2013).

## SIMPULAN, KETERBATASAN, IMPLIKASI, DAN SARAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa pemahaman, pelatihan, dan tekanan eksternal berpengaruh positif secara signifikan terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Akan tetapi, untuk penyerapan anggaran, hanya variabel pemahaman yang berpengaruh signifikan. Selanjutnya, efektivitas anggaran berbasis kinerja juga berpengaruh positif signifikan terhadap penyerapan anggaran.

Dari hasil penelitian ini, maka terdapat implikasi penting yang perlu dipertimbangkan. Pertama, perlu adanya pendidikan mengenai sistem dan prosedur pengelolaan keuangan yang insentif dan relevan bagi pegawai pemerintahan agar tidak terdapat kesenjangan antara efektifitas implementasi anggaran berbasis kinerja dan penyerapan anggaran, sehingga tujuan pemerintah provinsi dapat tercapai dan dapat mempertahankan nilai dan predikat perkembangan nilai akuntabilitas yang telah dicapai. Kedua, Perlu adanya pelatihan yang lebih seperti bimtek, *workshop* dan lain sebagainya bagi pegawai pemerintahan terkait penyerapan anggaran, sehingga proses penyerapan anggaran berjalan dengan efektif dan efisien. Tidak hanya berfokus pada pelatihan terkait penyusunan anggaran berbasis kinerja.

Ketiga, Pemerintah Daerah sebaiknya memperbaiki struktur/hirarkhi dan informasi kinerja program sehingga kinerja yang hendak dicapai pemerintahan DIY dengan: *input*, kegiatan, *output*, *outcome* dan *impact* dapat dilihat keterkaitannya dengan lebih jelas. Indikator kinerja yang ditetapkan juga harus lebih jelas dan terukur sesuai dengan hasil kesepakatan para pembuat kebijakan. Kondisi tersebut diyakini akan lebih memudahkan pencapaian target-target yang telah ditetapkan dalam renstra dan renja serta memudahkan pembagian tanggungjawab dalam mencapai tujuan organisasi. Untuk memperbaiki stuktur dan informasi kinerja dapat dilakukan dengan cara antara lain dengan cara pemberian *coding* yang terstruktur dari mulai Renstra sampai dengan RKAK/L dan DIPA agar memudahkan para penanggung jawab program melaporkan capaian kinerja *outcome/output* kepada peguasa anggaran.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan sebagai berikut: pertama, penelitian ini hanya dilakukan di pemda provinsi. Penelitian ini juga hanya dilakukan pada stuan kerja pemerintahan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta yang

mendapatkan predikat A dalam akuntabilitas kinerja pemerintah, sehingga peneliti tidak dapat membandingkan dengan provinsi lain yang juga mendapatkan predikat A, yakni Jawa Timur. Penelitian selanjutnya disarankan untuk meneliti ulang pada pemda Jatim dan pada pemda kabupaten/kota di daerah lain agar menemukan temuan-temuan baru yang berguna bagi upaya peningkatan pencapaian kinerja pemda.

Kedua, pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan kuesioner menyebabkan kurangnya komunikasi yang cukup baik antara peneliti dan responden. Kemungkinan terdapat kesalahpahaman responden dalam memahami instrumen pertanyaan dalam kuesioner sehingga akan memberikan jawaban yang kurang sesuai dengan maksud dari pertanyaan. Penelitian selanjutnya, dapat melakukan penelitian dengan metode pengumpulan data menggunakan wawancara langsung pada responden penelitian. Terakhir, variabel independen dalam penelitian ini terbatas yang terdiri dari pendidikan, pemahaman, pelatihan, dan teknana eksternal, sehingga variabel tersebut pengaruhnya sedikit menjelaskan variabel dependen. Bagi penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel independen selain yang ada dalam penelitian ini seperti, politik, komitmen organisasi, dan *power distance*.

## DAFTAR PUSTAKA

- Achyani, F., and Cahya, B. T. (2011). Analisis Aspek Rasional Dalam Penganggaran Publik Terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Surakarta. *Maksimum*, 1(2).
- Adhanari, M. A. 2005. Pengaruh tingkat pendidikan terhadap produktivitas kerja karyawan bagian produksi pada Maharani Handicraft di Kabupaten Bantul. *Doctoral dissertation*. Universitas Negeri Semarang.
- Akbar, R., Pilcher, R., & Perrin, B. (2012). Performance measurement in Indonesia: the case of local government. *Pacific Accounting Review*, 24(3).
- Ashworth, R., G. Boyne, and R. Delbridge. (2007). Escape from the Iron Cage? Organizational Change and Isomorphic Pressures in the Public Sector. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19.
- Bawono, A. D. B. (2015). *The Role of Performance Based Budgeting in the Indonesian Public Sector*, Department of Accounting and Corporate Governance, Macquarie University, Australia.
- BPKP (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan). (2005). *Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (Revisi)*: Jakarta.
- Chun, Y. H. and H. G. Rainey. (2005). Goal Ambiguity and Organizational Performance in U.S. Federal Agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 15.
- Dacin, M. Tina, Jerry Goodstein, and W. Richard Scott. (2002). Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum. *Academy of management journal*, 45.1.
- Diani, Dian Irma. 2014. "Pengaruh Pemahaman Akuntansi, Pemanfaatan Sistem Informasi Akuntansi Keuangan Daerah Dan Peran Internal Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kota Pariaman)." *Jurnal Akuntansi* 2.1.
- DiMaggio, P., & Powell, W. W. 1983. The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2).
- Erwati, M. (2009). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (ABK) Terhadap Kinerja Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi Dan Gaya Kepemimpinan

Sebagai Variabel Moderating (Survey Pada Aparatur Pemerintah Kota Jambi). *Jurnal Percikan*, 102.

- Fatmala, J., & Baihaqi, B. (2014). Pengaruh Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah, Pemahaman Akuntansi, Dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Pada SKPD Kabupaten Bengkulu Tengah). *Doctoral dissertation*, Universitas Bengkulu.]
- Fitri, Syarifah Massuki, Unti Ludigdo, and Ali Djamhuri. 2013. Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Komitmen, Organisasi, Kualitas Sumber Daya, Reward, dan Punishment Terhadap Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Empirik pada Pemerintah Kabupaten Lombok Barat). *Jurnal Dinamika Akuntansi* 5.2.
- Handayati, S., Basuki, P., & Pancawati, S. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Pemahaman Penyusun Rencana Kerja Anggaran (RKA) Dan Asimetri Informasi Terhadap Efektifitas Anggaran SKPD di Pemerintah Kota Mataram. *InFestasi*, 11(1).
- Hartono, J., dan Abdillah. 2014. *Konsep dan aplikasi PLS (Partial Least Square) untuk penelitian empiris*. Yogyakarta: BPFY Yogyakarta.
- Juliani, D., & Sholihin, M. (2014). Pengaruh faktor-faktor kontekstual terhadap Persepsian penyerapan anggaran terkait pengadaan Barang/jasa. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 11(2).
- Kusuma, E. A., & I. K. Budiarta. (2013). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan pada Ketepatan Anggaran (Studi Empiris di SKPD Pemerintah Provinsi Bali). *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 3(3).
- Kusuma, D. M. (2013). Kinerja Pegawai Negeri Sipil (Pns) Di Kantor Badan Kepegawaian Daerah Kabupaten Kutai. *Timur. e-Journal Administrasi Negara*, 2013..
- Locke, E. A. and G. P. Latham. 1990. *A Theory of Goal Setting and Task Performance*. New Jersey: Prentice Hall, Inc.
- Locke, Edwin A. 1968. Toward A Theory Of Task Motivation And Incentives. *Organizational Behavior And Human Performance*,, 3.2.
- Madjid, N. C., & Ashari, H. 2013. Analisis Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus pada Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan). *Kajian Akade-mis BPPK*.
- Prayudi, M. A., & Basuki, H. 2015. Hubungan Aspek Power, Penerapan Sistem Pengendalian Administratif, Akuntabilitas, dan Efisiensi Program Jaminan Kesehatan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 11(1).
- Rivai, Veithzal. 2004. *Manajemen Sumber Daya Manusia untuk Perusahaan*. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada.
- Riyanto, A., & Warsito Utomo, R. 2006. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Di Lingkungan Pemerintah Kabupaten Sleman= Implementation of Performance-Based Budget in Sleman Regency. *Sosiosains*, 19(2006).
- Saputro, F., Irianto, B. S., & Herwiyanti, E. 2016. Faktor Yang Mempengaruhi Ketepatan Anggaran Sektor Publik. *Soedirman Accounting Review*, 1(1).
- Satriya, D. B. (2013). Pengembangan Sumber Daya Aparatur Untuk Meningkatkan Kinerja (Studi di Kantor Kecamatan Lowokwaru Kota Malang). *Jurnal Administrasi Publik*, 1(4).
- Scott, W. R. 2001. *Institutions and Organizations*. Los Angeles: Sage Publications.
- Shalikhah, L. 2014. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Anggaran pada Pemerintahan Kota Salatiga. *Doctoral dissertation*. Program Studi Akuntansi FEB-UKSW.

- Sholihin, M., & Ratmono, D. (2013). Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 3.0 untuk Hubungan Nonlinier dalam Penelitian Sosial dan Bisnis. *Yogyakarta: Penerbit Andi*.
- Sofyani, H. dan R. Akbar. 2015. Hubungan Karakteristik Pegawai Pemerintah Daerah Dan Implementasi Sistem Pengukuran Kinerja: Perspektif Ismorfisma Institusional. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, Vol. 19 No.2.
- Sofyani, Hafiez, and Rusdi Akbar. 2013. "Hubungan Faktor Internal Institusi dan Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) di Pemerintah Daerah." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 10(2).
- Suhardjanto, D. dan BT Cahya. 2008. *Perception of Budgeting Using Officials to the Implemented Effectiveness of Performance-Based Budgeting Observed from Rational Aspects (surveyed in Surakarta Government)*.
- Sumantri, S. (2013). Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Badan Layanan Umum Berdasarkan Kualitas Sumber Daya Manusia *Interest: Jurnal Ilmu Kesehatan*, 2(1).
- Syachbrani, W., & Akbar, R. (2013). Faktor-Faktor Teknis dan Keorganisasian yang Memengaruhi Pengembangan Sistem Pengukuran Kinerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 3(2).
- Ulum, I., & Sofyani, H. *Akuntansi (Sektor) Publik*. Yogyakarta: Aditya Media Publishing.
- Verasvera, F. A. (2016). Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Dinas Sosial Provinsi Jawa Barat). *Jurnal Manajemen Maranatha*, 15(2).
- Wijaya, Anthonius H. Citra, and Rusdi Akbar. 2013. "The Influence of Information, Organizational Objectives and Targets, and External Pressure towards the Adoption of Performance Measurement System in Public Sector." *Journal of Indonesian Economy and Business*. 28.
- Wijayanti, A. W., M. R. K. Muluk, & R. Nurpratiwi. (2012). Perencanaan Anggaran Berbasis Kinerja di Kabupaten Pasuruan. *WACANA, Jurnal Sosial dan Humaniora*, 15(3).
- Zucker, Lynne G. 1977 "The role of institutionalization in cultural persistence. *American sociological review*:
- <http://regional.kompas.com/read/2017/01/25/10531751/tingkat.akuntabilitas.pemda.masih.rendah>, diakses Februari 2018