

**BUNGA RAMPAI AKUNTANSI PUBLIK :  
ISU KONTEMPORER AKUNTANSI PUBLIK**

Author:

**Ana Sopanah, Irfan Fatoni, Marita Ossy Danawanti, Dwi Ekasari Harmadji, Emiliana Mulia, Endah Puspitosarie, Yeni Priatna Sari, Faiz Zamzami, Ihda Arifin Faiz, Irkham Huda, Achdiar Redy Setiawan, Almira Keumala Ulfah, Biana Adha Inapty, Alfiana Antoh, Mahfud Sholihin, Verawaty, Nina Yudisia Mariati, M. Ibrahim Fikri, Yulie Fitria Setianti, Harnovinsah, Indayani, Syarifah Rahmah, Sisca Medianti, Titik Setyaningsih, Ferry Hendro Basuki, Rifdah Anafiah Zuhroh, Rida Perwita Sari, Baihaqi, Heribertus Andre Purwanugraha, Brigitta Patricia Stefany Dolle, Abdul Halim, Saring Suhendro, Agus Bayu Santoso, Abdul Halim, Johan Arifin,**

Layouter:

**Dewi**

Editor:

**Dr. Harnovinsah, Ak., M.Si., CA., Cert.IPSAS., CSRS., CMA**

**Dr. Ana Sopanah, SE., M.Si., Ak., CA., CMA**

**Dr. Rida Perwita Sari, SE., M.Aks., Ak., CA., CPA**

Design Cover :

**Azizur Rachman**

copyright © 2020

Penerbit



Scopindo Media Pustaka  
Jl. Kebonsari Tengah No. 03, Surabaya  
Telp. (031) 82519566  
scopindomedia@gmail.com

**ISBN : 978-623-6500-55-2**

Hak cipta dilindungi oleh Undang-undang Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku tanpa izin tertulis dari Penerbit

**Sanksi Pelanggaran Pasal 113**

**Undang-undang Nomor 28 Tahun 2014 Tentang Hak Cipta**

Setiap orang yang dengan atau tanpa hak melakukan pelanggaran terhadap hak ekonomi yang sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan ancaman pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah)

Setiap orang yang dengan atau tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp. 500.000.000 (lima ratus juta rupiah).

Setiap orang dengan atau tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau Pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g untuk penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama (empat) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp. 1.000.000.000 (satu miliar rupiah).

A black and white photograph of a desk. In the foreground, a black calculator is visible with several buttons like '+', '-', 'x', and '='. A pen lies on a grid-patterned surface. A ruler with numbers 31, 34, 37, and 40 is also present. The background is slightly blurred.

**JILID 2**

Isu Kontemporer

# Akuntansi Publik

---

Dr. Hamovinsah, SE., Ak., M. Si., CA., Cert. IPSAS., CMA., CSRS  
Dr. Ana Sopianah, SE., Ak., M. Si., CA., CMA  
Dr. Rida Perwita Sari, SE., Ak., M. Aks., CA, CPA

# KATA SAMBUTAN

---

**Bismillahi arrohmani arrohimi,  
*Assalamu'alaikum Warohmatullahi Wabarokatuh.***

Puji syukur kehadiran Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah kepada kita semua, para akuntan pendidik di seluruh Indonesia.

Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik (IAI KAPd) bertujuan memajukan kualitas pendidikan Akuntansi di Indonesia, melalui pengembangan dan peningkatan Tridharma Perguruan Tinggi, yaitu pendidikan, penelitian dan pengabdian masyarakat. Buku ini berhubungan dengan pengembangan penelitian dari para akuntan pendidik dari Forum Dosen Akuntansi Publik. Buku Bunga Rampai Akuntansi Publik merupakan kumpulan tulisan dari berbagai hasil penelitian akuntansi publik yaitu isu akuntansi pemerintah daerah, isu organisasi publik (nirlaba), dan isu akuntansi bumdes,

Saya selaku Ketua IAI KAPd mengucapkan '*Selamat dan Sukses*' kepada Forum Dosen Akuntansi Publik (FDAP) atas diterbitkannya Buku "**Isu Kontemporer Akuntansi Publik Jilid 2**". *Semoga buku ini dapat memberi manfaat dan dapat meningkatkan peran inklusif akuntan pendidik melalui penelitian akuntansi.*

Aamiin Ya Robbal 'alamin

***Wassalamu'alaikum Warohmatullahi Wabarokaatuh.***

Surabaya, Oktober 2020  
Ketua IAIKAPd,

**Prof. Dr. Dian Agustia, SE.,MSi.Ak,CA**

# KATA PENGANTAR

---

**Bismillahi arrohmani arrohimi, Assalamualikum Wr. Wb.**

Puji syukur kehadiran Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah kepada kita semua sehingga Buku Bunga Rampai Akuntansi Publik “Isu Kontemporer Akuntansi Publik Jilid 2” dapat terselesaikan dengan baik. Kami penyunting mewakili semua penulis mempersembahkan buku ini dengan tujuan untuk menyebarkan ilmu, informasi, gagasan, hasil riset akuntansi publik di seluruh penjuru tanah air.

Buku ini merupakan kumpulan tulisan dari berbagai hasil riset dengan tiga isu akuntansi publik yaitu isu akuntansi pemerintah daerah, isu organisasi publik (nirlaba), dan isu akuntansi bumdes. Dari ketiga isu tersebut menjadi 22 sub judul yang menarik untuk dibaca. Hadirnya buku ini diharapkan dapat menambah literatur bagi yang berminat mendalami dan meneliti ilmu akuntansi (sektor) publik. Sebuah peristiwa penting yang menjadi milestone perkembangan Akuntansi Publik terjadi di FEB UGM pada tanggal, 1 Desember 2018 yaitu perubahan nama dari Akuntansi Sektor Publik (ASP) menjadi Akuntansi Publik (AP) pada acara Workshop Akuntansi Publik “Posisi dan Teori Dasarnya” yang dihadiri oleh 200 peserta dari berbagai PTN/PTS se Indonesia.

Penyebutan kata “sektor” menempatkan akuntansi untuk organisasi nirlaba ini sebagai subordinat atau cabang dari akuntansi yang lebih besar, dalam hal ini adalah akuntansi untuk organisasi bisnis. Oleh karena itu penggunaan kata yang tepat adalah Akuntansi Publik (tanpa sector). Akuntansi Publik adalah akuntansi yang memiliki hulu sendiri yang terpisah dari hulu Akuntansi Bisnis. Beberapa argument yang mendukung diantaranya: adanya perbedaan latar belakang pembentukan organisasi, tujuan pendirian organisasi dan cara pencapaian tujuan organisasi, serta sumber dan sifat pendanaan organisasi. Perbedaan-perbedaan ini memberikan konsekuensi perbedaan yang signifikan di antara kedua dunia akuntansi tersebut pada aspek perencanaan dan penganggaran, sistem pelaporan keuangan (akuntansi keuangan), maupun akuntansi manajemen.

Dengan di terbitkannya buku ini, kami penyunting mengucapkan banyak terimakasih kepada semua penulis yang telah berkontribusi dalam buku ini dan juga penerbit yang telah membantu proses penerbitan. Semoga buku ini dapat memberi

manfaat bagi pembelajaran, pengembangan, pemahaman, dan menjadi inspirasi untuk terbitnya buku-buku berikutnya.

Segala kekurangan atas buku ini, menjadi tanggung jawab penyunting. Oleh karena itu kami menerima saran dan kritik dengan senang hati. Insyallah buku ini akan mendatangkan pahala dan menjadi amal jariah bagi kita semua. Amin Ya Rabbal Alamin. **Wassalamualikum Wr. Wb.**

Malang, Oktober 2020.

Harnovinsah, Ana Sopanah, dan Rida Perwita Sari

# DAFTAR ISI

---

HALAMAN JUDUL.....	i
KATA SAMBUTAN .....	iii
KATA PENGANTAR.....	v
DAFTAR ISI .....	vii
BAB I : Analisis Korupsi “Bersama-Sama” Di Pemerintah Kota Malang (Ana Sopanah, Irfan Fatoni dan Marita Ossy Danawanti) .....	1
BAB II : Makna Akuntabilitas Masjid Jami’ Aminah Mukri Kecamatan Kraksaan Kabupaten Probolinggo (Dwi Ekasari Harmadji).....	23
BAB III : Pengembangan Wisata Cafe Sawah Pujon Melalui Badan Usaha Milik Desa (Bumdes) Dalam Meningkatkan Pendapatan Asli Desa (Pades) (Emiliana Mulia, Ana Sopanah, Endah Puspitosarie) .....	41
BAB IV : Pengaruh Karakteristik Keuangan Daerah Dan Transparansi Publik Terhadap Frekuensi Fraud Pada Pemerintah Daerah (Yeni Priatna Sari) .....	53
BAB V : Pengembangan Aplikasi Pelaporan Keuangan Badan Usaha Milik Desa Berbasis Android (Faiz Zamzami, Ihda Arifin Faiz, Irkham Huda) .....	75
BAB VI : Reformasi Paradigmatis Birokrasi Desa: Langkah Mendasar Mengurai Titik Kritis Pengelolaan (Keuangan) Desa (Achdiar Redy Setiawan) .....	93
BAB VII : Implementasi <i>Good Corporate Governance</i> (Almira Keumala Ulfah).....	107
BAB VIII : Penerapan Dan Permasalahan-Permasalahan Pengadaan Barang Dan Jasa Di Desa (Biana Adha Inapty).....	121
BAB IX : Apakah Faktor-Faktor Demografi Mempengaruhi Niat Melakukan Whistleblowing? Studi Pada Staf Akuntansi Pemerintah Daerah Di Papua (Alfiana Antoh, Mahfud Sholihin).....	163

<b>BAB X</b>	<b>: Analisis Kinerja Finansial Pemerintah Daerah Terhadap Pertumbuhan Ekonomi, Pengangguran, Dan Kemiskinan: Pendekatan Analisis Jalur</b> (Verawaty, Nina Yudisia Mariati, M. Ibrahim Fikri).....	179
<b>BAB XI</b>	<b>: Pelaporan Dana Kampanye Partai Politik Peserta Pemilu Tahun 2019 Ditinjau Dari Segi Asas <i>Good Governance</i></b> (Yulie Fitria Setianti).....	199
<b>BAB XII</b>	<b>: Isu-Isu Lokal Tatakelola Pada Pelaporan Dan Pertanggungjawaban Keuangan Desa: Perspektif <i>Stakeholder Desa</i></b> (Indayani, Syarifah Rahmah) .....	215
<b>BAB XIII</b>	<b>: Konsep Dasar Akuntansi Pemerintah Daerah</b> (Sisca Medianti).....	233
<b>BAB XIV</b>	<b>: Campaign Yayasan Kita Bisa: Sudahkah Mencapai Best Value?</b> (Titik Setyaningsih) .....	245
<b>BAB XV</b>	<b>: Kajian Efektivitas Pengurusan Bumo (Badan Usaha Milik Ohoi) Di Kabupaten Maluku Tenggara</b> (Ferry Hendro Basuki) .....	257
<b>BAB XVI</b>	<b>: Peran <i>Intellectual Capital Disclosure</i> pada Pengaruh <i>Corporate Governance</i> terhadap Pengungkapan <i>Sustainability Report</i></b> (Rifdah Anafiah Zuhroh, Rida Perwita Sari) .....	277
<b>BAB XVII</b>	<b>: Transparansi Dalam Pengelolaan Keuangan Desa</b> (Baihaqi).....	291
<b>BAB XVIII</b>	<b>: Prinsip Akuntabilitas Dan Pengelolaan Keuangan Paroki (Studi Etnografi Inkulturatif Pada Gereja Katolik Lokal di Larantuka)</b> (Heribertus Andre Purwanugraha, Brigitta Patricia Stefany Dolle).307	307
<b>BAB XIX</b>	<b>: Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Slack Dengan Tekanan Sosial Sebagai Variabel Moderasi</b> (Abdul Halim, Saring Suhendro).....	319
<b>BAB XX</b>	<b>: Relaksasi Penerimaan Pajak Pph Badan Pasal 25/29 di Masa Pandemi &amp; Dan Kaitannya Dengan UU Omnibus Law Di Bidang Perpajakan</b> (Agus Bayu Santoso) .....	339
<b>BAB XXI</b>	<b>: Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja: Sebuah Model Konseptual Riset</b> (Johan Arifin) .....	351

# BAB XI

## PENERAPAN ANGGARAN BERBASIS KINERJA: SEBUAH MODEL KONSEPTUAL RISET

Johan Arifin  
Universitas Islam Indonesia  
johan.arifin@uii.ac.id

### PENDAHULUAN

Berlakunya otonomi daerah yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 yang membahas mengenai perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah telah mengubah sistem pertanggungjawaban yang pada awalnya pemerintah daerah bertanggungjawab kepada pemerintah pusat menjadi pemerintah daerah bertanggungjawab kepada masyarakat yang dalam hal ini diwakili oleh DPRD. Sehubungan dengan hal tersebut, dalam pengelolaannya pemerintah daerah dituntut untuk mengelola dengan baik dan akuntabel agar dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat, serta sistem pemerintahan yang dijalankan dapat sukses dan berhasil. Sistem pemerintahan yang baik dapat diukur salah satunya dengan cara bagaimana pemerintahan dalam pengelolaan keuangan agar dapat menunjang pelaksanaan pembangunan (Martini *et al.* (2019). Akan tetapi, dalam hal ini sering terdapat masalah yang dapat menghambat lajunya pembangunan. Seperti yang telah kita ketahui bahwa hambatan justru sering dialami oleh pemerintah daerah, terutama daerah-daerah yang kurang potensial baik sumber daya alamnya maupun sumber daya manusianya. Dengan demikian, pemerintah daerah diharapkan dapat mengatasi hambatan-hambatan yang terjadi pada masing-masing daerahnya. Salah satu cara untuk mengatasi hambatan yang muncul adalah dengan cara memperbaiki sistem pengelolaan keuangan yang ada di pemerintah daerah. Sistem pengelolaan keuangan yang baik dapat dilihat dari perencanaan penggunaan anggaran (Natalia, Irina & Yuriy, 2019).

Menurut Khodachek & Timoshinko (2017) anggaran merupakan reencana operasi keuangan yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber daya pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu. Anggaran Daerah atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan instrumen kebijakan yang utama bagi pemerintah daerah. Hal ini dikarenakan anggaran daerah menduduki posisi sentral dalam upaya pengembangan kapabilitas, efisiensi, dan efektifitas pemerintah daerah (Ismail, 2019).

Di Indonesia anggaran dalam sektor publiknya mengalami beberapa perkembangan setelah dilakukannya reformasi sektor publik di berbagai Negara. Jenis anggaran yang pertama yang diterapkan yaitu *Line Item Budgeting* atau sering disebut juga sebagai bagian dari anggaran tradisional yang menyajikan belanja berdasarkan input atau sumberdaya yang digunakan tetapi jenis anggaran tersebut memiliki kelemahan yaitu tidak ada pengkaitan input terhadap output dan berfokus dengan



input tetapi tidak mengukur efisiensi dan efektivitas program. Kedua, *Incremental Budgeting* yaitu sistem penganggaran yang hanya menjumlah dan mengurangi jumlah anggaran tahun sebelumnya yang digunakan untuk perencanaan tahun yang akan datang. Ketiga, *Planning Programming Budgeting System* (PPBS) yaitu sistem penganggaran yang disusun berdasarkan program kerja saja. Keempat, *Zero Based Budgeting* yang merupakan sistem penganggaran yang berbasis nol atau dimulai dari nol. Kelima, *Performance Based Budgeting* yaitu sistem penganggaran yang dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara input dan output serta hasil (*outcome*) yang diharapkan dari kegiatan dan program termasuk efisiensi dalam pencapaian keluaran dan hasil tersebut (Mauro, Cinquini & Grossi, 2017).

Setelah mengalami berbagai perkembangan dalam sistem penganggaran, saat ini di Indonesia sudah diterapkan Penganggaran Berbasis Kinerja atau *Performance Based Budgeting*. Kementerian Keuangan (2012) menjelaskan bahwa anggaran berbasis kinerja disusun karena cara penyusunan anggaran tradisional tidak didasarkan pada analisa rangkaian kegiatan yang harus dihubungkan dengan tujuan yang telah ditentukan, namun lebih dititikberatkan pada kebutuhan untuk belanja atau pengeluaran (*spending activity*) dan sistem pertanggung jawabannya tidak diperiksa dan diteliti apakah dana tersebut telah digunakan secara efektif dan efisien atau tidak. Selanjutnya, Akbar (2018) menyatakan bahwa sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program, serta anggaran berbasis kinerja dapat memadukan perencanaan kinerja dengan anggaran tahunan dimana akan terlihat keterkaitan antara dana yang tersedia dengan hasil yang diharapkan.

Semenjak diberlakukannya anggaran berbasis kinerja atau *performancebased budgeting* di Indonesia, pada akhirnya memunculkan pedoman yang diterbitkan untuk implementasi dan pelaksanaan penganggaran di lingkungan lembaga pemerintahan. Dalam pedoman ini termasuk yang diatur di dalamnya adalah pencantuman indikator kinerja dalam dokumen-dokumen perencanaan dan penganggaran serta penggunaan indikator kinerja tersebut dalam proses penyusunan anggaran pemerintah. Dokumen-dokumen tersebut meliputi Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD), Rencana Kerja Pemerintah Daerah (RKPD), Kebijakan Umum Anggaran (KUA) serta Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS) pada tingkat pemerintah daerah (provinsi dan kabupaten atau kota). Sedangkan, pada tingkat satuan kerja pemerintah daerah (SKPD) meliputi Rencana Strategik (Renstra) SKPD, Rencana Kerja (Renja) SKPD dan Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) SKPD.

Keselarsan antar dokumen-dokumen perencanaan dapat dilihat dari keselarsan indikator kinerja yang terdapat dalam dokumen-dokumen tersebut. Pada SKPD, indikator kinerja yang dimuat dalam Renja SKPD haruslah mendukung pencapaian indikator kinerja yang termuat dalam Renstra SKPD. Selanjutnya, indikator kinerja Renja SKPD harus didukung oleh indikator kinerja yang dimuat dalam RKA SKPD. Adanya keselarsan indikator kinerja ini secara logis akan dapat mengaitkan tujuan-tujuan yang hendak dicapai yang dicantumkan dalam dokumen perencanaan strategis (Renstra SKPD) dengan kegiatan-kegiatan operasional yang dilaksanakan SKPD.

Hal ini membawa konsekuensi bagi daerah dalam bentuk pertanggungjawaban atas pengalokasian dana yang dimiliki dengan cara yang efektif dan efisien, khususnya dalam upaya peningkatan kesejahteraan dan pelayanan umum kepada masyarakat serta di dalam pembangunan daerah. Untuk terselenggaranya suatu pemerintah daerah yang baik sebagai upaya mewujudkan *good governance* yang ditandai adanya tiga pilar utama, yaitu: transparansi, partisipasi dan akuntabilitas, untuk itu maka perlu adanya penerapan dan pertanggung jawaban yang tepat, jelas dan nyata. Proses penganggaran dapat berjalan dengan efektif membutuhkan beberapa hal, yaitu: *pertama*, suatu perencanaan yang efektif yang mendefinisikan tujuan yang diharapkan. *Kedua*, pendekatan anggaran yang efektif yang meliputi pemilihan pendekatan penganggaran yang tepat dan dukungan sistem informasi dan teknologi. *Ketiga*, koordinasi yang efektif meliputi komitmen atas anggaran yang disusun ditunjukkan dengan keseriusan dan perhatian tinggi oleh pimpinan tertinggi dalam pencapaian tujuan yang akan dicapai. Anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan berdampak pada perencanaan yang telah disusun (Kei-Ho, De Jong & Zhao, 2019).

Untuk mengetahui efektivitas pelaksanaan anggaran yang sudah berorientasi pada kinerja, maka hendaknya dilakukan pengukuran kinerja pada suatu pelaksanaan anggaran. Pengukuran kinerja yang terus dilakukan terhadap anggaran akan memberikan dampak positif pada rencana anggaran, yaitu anggaran dapat dilaksanakan secara hemat, tepat, dan cermat serta dapat mencapai keberhasilan dalam pengelolaan anggaran.

Ada berbagai faktor yang diduga dapat mempengaruhi keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja. Hal ini diungkapkan dari berbagai studi yang telah dilakukan oleh berbagai peneliti. Diantara faktor-faktor potensial tersebut meliputi akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi. Faktor-faktor tersebut merupakan pilar utama didalam tercapainya *good governance* sehingga apabila *good governance* dalam pemerintahan tercapai, maka anggaran berbasis kinerja akan berhasil karena dalam proses penyusunan anggaran dapat lebih akurat. Faktor potensial berikutnya adalah kualitas sumber daya manusia, dimana faktor ini dianggap penting karena dengan kemampuan dan prestasi yang dimiliki pegawai penyusun anggaran, maka suatu anggaran tersebut dapat dijalankan dengan ekonomis, efektif, dan efisien. Faktor yang lainnya adalah praktik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Faktor yang ini berguna untuk mengendalikan seluruh kegiatan yang ada di dalam pemerintahan, sehingga dapat mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik. Faktor lain yang juga potensial mempengaruhi keberhasilan anggaran kinerja adalah peran pengawasan. Dalam pelaksanaan anggaran diperlukan peran pengawasan yang kuat agar apa yang direncanakan dengan realisasinya selaras dan tidak menyimpang. Selanjutnya, penggunaan teknologi informasi juga bisa dijadikan salah satu faktor penentu keberhasilan anggaran berbasis kinerja. Penggunaan teknologi informasi dinilai sangat penting pada era canggih seperti sekarang ini, sehingga dapat dilakukan pertukaran informasi dengan cepat dan akurat. Terkait dengan hal ini proses penyusunan anggaran dapat dilakukan dengan *software* yang telah diciptakan pemerintah. Selain berbagai faktor potensial tersebut, penerapan *reward and punishment* terhadap pegawai juga bisa menjadi faktor penentu keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja. Hal ini karena

pemberian *reward and punishment* dimaksudkan untuk mendorong semangat pegawai dalam menggapai prestasi, serta menghindarkan dari berbagai kegiatan menyimpang.

Meskipun sistem anggaran sudah mengalami perubahan yang sangat baik terkait dengan diterapkannya sistem anggaran berbasis kinerja. Namun, sistem ini bukan merupakan hal yang mudah untuk diimplementasikan. Berdasarkan kajian penerapan anggaran berbasis kinerja yang dilakukan oleh Badan Diklat Keuangan Kemenkeu (2016) disimpulkan bahwa praktek penerapan APBD berbasis kinerja hingga saat ini belum terbangun dengan baik, menyeluruh, utuh dan konsisten. Berbagai masalah muncul dalam penganggaran berbasis kinerja diantaranya meliputi: *Pertama*, belum ada keselarasan antara visi misi Pemerintah Daerah (Pemda) yang tertuang dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang dan Menengah dengan dokumen-dokumen penganggaran, sehingga mengakibatkan tidak konsistennya antara tujuan jangka panjang dengan anggaran. *Kedua*, ketidakjelasan perencanaan kinerja pada level Pemerintah Daerah berlanjut pada ketidakjelasan rencana kinerja (Renja) masing-masing SKPD. *Ketiga*, program-program setiap SKPD belum terstruktur dengan baik sehingga sulit dipetakan keterkaitannya. *Keempat*, belum adanya Analisis Standar Belanja (ASB) dan terbatasnya Standar Pelayanan Minimal (SPM) yang tersedia dalam penyusunan anggaran. *Kelima*, kinerja belum dijadikan dasar alokasi dan acuan pembahasan anggaran di pemerintah maupun DPRD.

Selanjutnya, Kementerian Keuangan juga mengungkapkan ada empat permasalahan dalam implementasi anggaran berbasis kinerja (Nanda & Darwanis 2016). Adapun permasalahan tersebut menyangkut (1) masalah *governance*, dijelaskan bahwa pengendalian difokuskan pada *outcome* atau *output* bukan *input* serta peran auditor harus yang memiliki wawasan membangun sistem bukan mengejar kesalahan tetapi memperbaiki arsitektur kinerja dan proses ke depan, (2) permasalahan mengenai *ownership* pimpinan dalam hal ini pimpinan perlu memiliki waktu untuk membangun *logic model* pada tingkatan strategis dan perlu proses yang intensif untuk membangun *logic model* antar instansi, (3) permasalahan mengenai sumber daya manusia dalam hal ini diharapkan semua manajer perlu menguasai tentang arsitektur kinerja dan *logic model*, (4) permasalahan mengenai sistem informasi, dalam hal ini perlu adanya pembangunan sistem informasi yang andal untuk arsitektur kinerja, tantangan terberat dalam sistem informasi adalah bagaimana mengintegrasikan penganggaran, perbendaharaan, pelaporan, dan sekaligus pengawasan oleh auditor eksternal.

Selain permasalahan yang muncul dalam sisi praktis, pentingnya studi mengenai keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja pada organisasi atau instansi pemerintah di Indonesia sangat diperlukan. Perlu kirangan diketahui berbagai faktor potensial yang dapat mempengaruhi keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja pada semua lembaga pemerintahan Indonesia termasuk diantaranya pemerintah daerah, sehingga pemerintah dapat merumuskan suatu kebijakan dalam bentuk berbagai aturan dan perundangan yang mendukung keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja.

## ANGGARAN BERBASIS KINERJA

Kementerian Keuangan (2016) menjelaskan bahwa anggaran berbasis kinerja merupakan suatu pendekatan dalam sistem perencanaan penganggaran belanja

Negara yang menunjukkan secara jelas keterkaitan antara alokasi pendanaan dan kinerja yang diharapkan atas alokasi belanja tersebut serta memperhatikan efisiensi dalam pencapaian kinerja. Mauro, Cinquini & Sinervo (2019) menjelaskan bahwa anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran yang dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara anggaran (*input*) dengan keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*) yang diharapkan dari kegiatan dan program yang dilaksanakan termasuk efisiensi dalam pencapaian keluaran dan hasil tersebut. Anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, selain itu anggaran kinerja menekankan pada konsep *value for money*. Selanjutnya, menurut Arifani, Salle & Rante (2018) dalam indikator *value for money* terdapat konsep yang dikenal dengan istilah 3E yaitu sebagai berikut:

- a. Ekonomi, merupakan hubungan antara pasar dan masukan (*cash of input*). Dalam pengertian ekonomi (hemat atau tepat guna) sering disebut kehematan yang mencakup juga pengelolaan secara hati-hati atau cermat dan tidak ada pemborosan.
- b. Efisiensi, sangat berhubungan erat dengan produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara *output* yang dihasilkan terhadap *input* yang digunakan.
- c. Efektivitas, merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan.

Lebih lanjut Nordiawan & Ayuningtyas (2010) menyatakan bahwa terdapat beberapa karakteristik Anggaran Berbasis Kinerja meliputi:

- a. Mengklasifikasikan akun-akun dalam anggaran berdasarkan fungsi dan aktivitas serta unit organisasi dan rincian belanja.
- b. Menyelidiki dan mengukur aktivitas guna mendapatkan efisiensi maksimum dan standar biaya.
- c. Mendasarkan anggaran untuk periode yang akan datang pada biaya per unit standar dikalikan dengan jumlah unit aktivitas yang diperkirakan harus dilakukan pada periode tersebut.

Terkait dengan penerapan anggaran berbasis kinerja, Stratan & Manole (2017) menjelaskan bahwa setelah diterapkannya anggaran berbasis kinerja ternyata suatu organisasi memiliki beberapa keunggulan dan kemudahan dalam pelaksanaan kegiatan operasionalnya, meliputi:

- a. Memungkinkan pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan.
- b. Merangsang partisipasi dan memotivasi unit kerja melalui proses pengusulan dan penilaian anggaran yang bersifat faktual.
- c. Membantu fungsi perencanaan dan mempertajam pembuatan keputusan.
- d. Memungkinkan alokasi dana secara optimal dengan didasarkan pada efisiensi unit kerja.
- e. Menghindarkan pemborosan.

Dengan menerapkan anggaran yang berbasis kinerja, diharapkan organisasi dapat mencapai keadaan tersebut di muka sehingga bisa berjalan "*on the right track*" seperti yang diharapkan. Terkait dengan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja ini, Taufiqurrahman (2014) memberikan penjelasan tentang ruang lingkup dalam

penganggaran berbasis kinerja dibagi dalam beberapa tahapan, yaitu sebagai berikut:

1. Menentukan visi dan misi (yang mencerminkan strategi organisasi), tujuan, sasaran, dan target.

Dalam penentuan visi, misi, tujuan, sasaran, dan target merupakan tahap pertama yang harus ditetapkan suatu organisasi dan menjadi tujuan tertinggi yang hendak dicapai sehingga setiap indikator kinerja harus dikaitkan dengan komponen tersebut. Oleh karena itu, penentuan komponen-komponen tidak hanya ditentukan oleh pemerintah tetapi juga mengikutsertakan masyarakat sehingga dapat diperoleh informasi mengenai kebutuhan publik.

2. Menentukan Indikator Kinerja.

Indikator Kinerja merupakan ukuran kuantitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan (Arifin, 2017). Oleh karena itu, indikator kinerja harus merupakan suatu yang akan dihitung dan diukur serta digunakan sebagai dasar untuk menilai atau melihat tingkat kinerja baik dalam tahapan perencanaan, tahap pelaksanaan maupun tahap setelah kegiatan selesai dan bermanfaat (berfungsi). Kementerian Keuangan (2016) menjelaskan secara lebih rinci mengenai indikator kinerja tersebut, meliputi:

- a. Masukan (*Input*) merupakan sumber daya yang digunakan dalam suatu proses untuk menghasilkan keluaran yang telah direncanakan dan ditetapkan sebelumnya. Indikator masukan meliputi dana, sumber daya manusia, sarana dan prasarana, data dan informasi lainnya yang diperlukan.
  - b. Keluaran (*Output*) merupakan sesuatu yang terjadi akibat proses tertentu dengan menggunakan masukan yang telah ditetapkan. Indikator keluaran dijadikan landasan untuk menilai kemajuan suatu aktivitas atau tolok ukur dikaitkan dengan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan dengan baik dan terukur.
  - c. Hasil (*Outcome*) merupakan suatu keluaran yang dapat langsung digunakan atau hasil nyata dari suatu keluaran. Indikator hasil adalah sasaran program yang telah ditetapkan.
  - d. Manfaat (*Benefit*) merupakan nilai tambah dari suatu hasil yang manfaatnya akan nampak setelah beberapa waktu kemudian. Indikator manfaat menunjukkan hal-hal yang diharapkan dicapai bila keluaran dapat diselesaikan dan berfungsi secara optimal.
  - e. Dampak (*Impact*) pengaruh atau akibat yang ditimbulkan oleh manfaat dari suatu kegiatan. Indikator dampak merupakan akumulasi dari beberapa manfaat yang terjadi, dampaknya baru terlihat setelah beberapa waktu kemudian.
3. Evaluasi dan pengambilan keputusan terhadap pemilihan dan prioritas program. Dalam kegiatan ini meliputi penyusunan peringkat-peringkat alternatif dan selanjutnya mengambil keputusan atas program/kegiatan yang dianggap menjadi prioritas. Dilakukannya pemilihan dan prioritas program/kegiatan mengingat sumber daya yang terbatas.
  4. Analisa Standar Biaya (ASB).  
ASB merupakan standar biaya suatu program atau kegiatan sehingga alokasi anggaran menjadi lebih rasional. Dilakukannya ASB dapat meminimalisir

kesepakatan antara eksekutif dan legislatif untuk melonggarkan alokasi anggaran pada tiap-tiap unit kerja sehingga anggaran tersebut tidak efisien. Dalam menyusun ABK perlu memperhatikan prinsip-prinsip penganggaran, perolehan data dalam membuat keputusan anggaran, siklus perencanaan anggaran daerah, struktur APBN atau APBD, dan penggunaan ASB. Dalam menyusun ABK yang perlu mendapat perhatian adalah memperoleh data kuantitatif dan membuat keputusan penganggarnya.

Selanjutnya, terkait dengan penerapan anggaran berbasis kinerja ini, perlu kiranya diketahui persyaratan dalam penerapan anggaran berbasis kinerja dengan baik di lembaga pemerintahan, khususnya di pemerintah daerah. Menurut Akbar (2018) persyaratan tersebut meliputi:

- a. Pertama, keterlibatan DPRD dalam perencanaan anggaran karena DPRD merupakan wakil dari masyarakat sehingga dalam proses perencanaan anggaran harus dilibatkan agar menimbulkan konsekuensi DPRD yang harus proaktif dan dapat menetapkan dua pokok hal yaitu arah dan kebijakan umum APBD serta strategi dan prioritas APBD.
- b. Kedua, adanya desentralisasi wewenang hingga ke level unit kerja sebagai pusat pertanggungjawaban. Dalam hal ini anggaran digunakan untuk alokasi sejumlah dana kepada unit kerja untuk mengelola sumber dana yang ada.

Di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 pasal 39 ayat 2 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah disebutkan bahwa penyusunan anggaran berdasarkan prestasi kerja dilakukan berdasarkan capaian kinerja, indikator kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga, dan standar pelayanan minimal. Selanjutnya, dalam penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 dijelaskan bahwa untuk dapat mengendalikan tingkat efisiensi dan efektivitas anggaran maka dalam perencanaan anggaran perlu diperhatikan hal-hal penting sebagai berikut:

- a. Penerapan anggaran yang tertib serta jelas tujuan, sasaran, hasil, dan manfaatnya serta indikator kinerja yang ingin dicapai.
- b. Penetapan prioritas kegiatan dan penghitungan beban kerja, serta penetapan harga satuan yang rasional.

## **BERBAGAI STUDI TERKAIT DENGAN PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA**

Achyani & Bayu (2011) dalam sebuah penelitian yang dilakukan pada berbagai instansi pemerintah daerah di kota Surakarta mengungkapkan bahwa bahwa sumber daya dan informasi berpengaruh positif terhadap efektivitas pengimplementasian anggaran berbasis kinerja pada Pemerintah Kota Surakarta. Sementara itu, Sriharioto & Wardhani (2012) menyatakan bahwa beberapa prinsip *good governance* yang meliputi teknologi informasi dan kualitas peraturan ternyata berpengaruh secara signifikan terhadap persepsi keberhasilan pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja pada satuan kerja/kementrian/lembaga negara. Sedangkan beberapa prinsip *governance* yang lain, yaitu akuntabilitas, transparansi dan partisipasi tidak mempunyai pengaruh terhadap keberhasilan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja.

Lain halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Fitri, Ludigdo & Djamhuri (2013) yang menyimpulkan bahwa beberapa variabel potensial yang meliputi

komitmen organisasi, peyempurnaan sistem administrasi, sumber daya, serta *reward and punishment* berpengaruh signifikan terhadap APBD berbasis kinerja. Lebih lanjut Sholihah, Rosidi & Purnomosidhi (2015), melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia dan Komitmen Tujuan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dengan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi”. Hasil penelitian tersebut mengungkapkan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif sedangkan komitmen tujuan serta budaya organisasi berpengaruh negatif terhadap keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja dalam konteks Perguruan Tinggi BLU. Sementara itu, Adiwirya & Sudana (2015) dalam penelitiannya dengan judul “Akuntabilitas, Transparansi, dan Anggaran Berbasis Kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah”, menyatakan bahwa akuntabilitas dan transparansi berpengaruh positif terhadap anggaran berbasis kinerja. Lain halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Adiwirya & Sudana (2015) tentang akuntabilitas, transparansi, dan anggaran berbasis kinerja pada satuan kerja perangkat daerah. Hasil penelitiannya mengungkapkan bahwa akuntabilitas dan transparansi berpengaruh secara signifikan terhadap anggaran berbasis kinerja pada satuan kerja perangkat daerah di kota Denpasar.

Selanjutnya, Ratmono & Suryani (2016) dalam penelitiannya yang terkait dengan penerapan anggaran berbasis kinerja menyatakan bahwa penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), peran pengawasan intern dan ekstern pemerintah, dan penerapan *reward and punishment* berpengaruh positif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Sedangkan kualitas SDM dan penggunaan teknologi informasi berpengaruh negatif terhadap keberhasilan penganggaran berbasis kinerja. Sedangkan Hotdianty (2016) dalam penelitiannya yang berjudul “Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Penyempurnaan Sistem Administrasi, Sumber Daya Manusia, Reward dan Punishment terhadap Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja” mengungkapkan bahwa gaya kepemimpinan, penyempurnaan sistem administrasi, sumber daya manusia, serta reward berpengaruh positif terhadap penyusunan anggaran berbasis kinerja. Sedangkan punishment berpengaruh negatif terhadap penyusunan anggaran berbasis kinerja.

Penelitian berikutnya adalah yang dilakukan oleh Pratama, Abdurahim & Sofyani (2017), dimana dalam penelitiannya tentang “Determinan Efektivitas Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dan Penerapan Anggaran di Pemerintah Daerah”, mengungkapkan bahwa pemahaman, pelatihan, dan tekanan eksternal berpengaruh positif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Studi lainnya dilakukan oleh Sumampow, Tinagon & Tangkuman (2017), dimana dalam penelitiannya mengenai “Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penggunaan Anggaran terhadap Efektivitas Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja pada Dinas Perindustrian dan Perdagangan Daerah Provinsi Sulawesi Utara” diungkapkan bahwa kompetensi sumber daya manusia dan penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap efektivitas penerapan anggaran berbasis kinerja.

Selanjutnya, Ghofur, Firdaus & Rachmawati (2020), dalam penelitian yang dilakukannya mengungkapkan bahwa komitmen organisasi, peyempurnaan sistem administrasi, sumber daya, serta *reward and punishment* berpengaruh signifikan terhadap APBD berbasis kinerja.

Dari berbagai riset tentang penyelenggaraan anggaran berbasis kinerja tersebut, dapat kita peroleh berbagai variabel potensial yang dapat kita pertimbangkan untuk membuat sebuah model penelitian untuk memprediksi faktor-faktor yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran berbasis kinerja pada suatu organisasi atau lembaga sektor publik. Faktor-faktor potensial tersebut diantaranya meliputi: pengawasan intern dan ekstern pemerintah, penerapan reward and punishment, komitmen organisasi, kualitas SDM, kualitas penggunaan teknologi informasi, kualitas peraturan, gaya kepemimpinan, pemahaman pelatihan, tekanan eksternal, akuntabilitas, transparansi, penerapan SPIP serta peran pengawasan.

### PERSPEKTIF TEORI AGENSI

Penelaahan pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dapat dimungkinkan dilihat dari berbagai perspektif teori. Berikut ini dilakukan pembahasan apabila pelaksanaan anggaran berbasis kinerja dilihat dari perspektif teori agensi.

Jensen & Meckling (1976) dalam teori agensi menggambarkan adanya pemisahan kepemilikan (*principal*) dengan pengendalian (*agent*) dalam suatu organisasi. Dari sudut pandang teori agensi dijelaskan bahwa *principal* membawahi agen untuk melaksanakan kinerja yang efisien. Dalam teori agensi diasumsikan bahwa kinerja yang efisien dalam suatu organisasi ditentukan oleh usaha dan pengaruh kondisi lingkungan. Berdasarkan teori agensi di bidang akuntabilitas publik, Napisah & Taufiqurachman (2020) menyatakan bahwa akuntabilitas publik merupakan kewajiban pemegang amanah atau pemerintah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawab kepada pihak pemberi amanah dalam hal ini yang dimaksud adalah masyarakat yang diwakili oleh DPRD (*principal*) dimana lembaga ini memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban.

Berdasarkan teori agensi, dapat digambarkan bahwa hubungan pemerintah dengan masyarakat dapat dikatakan sebagai hubungan keagenan. Dalam prakteknya pelaporan pelaksanaan anggaran pada pemerintah daerah dapat didasari oleh teori keagenan. Pemerintah daerah bertindak sebagai agen yang mempunyai kewajiban untuk menyajikan laporan pelaksanaan anggaran yang bermanfaat sebagai pertanggungjawaban. Sementara itu, masyarakat akan mengawasi perilaku pemerintah dan menyelaraskan tujuan yang diinginkan dengan tujuan pemerintah. Dalam melakukan pengawasan tersebut, masyarakat memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya yang diamanahkan melalui pelaporan keuangan secara periodik. Sehubungan dengan hal tersebut, dalam suatu pemerintahan, hubungan antara pemerintah dan para pengguna informasi anggaran dapat digambarkan sebagai suatu hubungan keagenan.

Terkait dengan penjelasan tersebut, jika menggunakan perspektif teori agensi dapat diusulkan beberapa variabel potensial untuk memprediksi berbagai faktor yang dapat mempengaruhi penerapan anggaran berbasis kinerja. Adapun faktor-faktor potensial tersebut akan dijelaskan pada bagian berikut ini.



### **Akuntabilitas, Transparansi, dan Partisipasi**

Akuntabilitas dapat diartikan sebagai pertanggungjawaban. Lourenço, Piotrowski & Ingrams (2017) menyatakan bahwa akuntabilitas publik adalah kewajiban pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Dalam menciptakan akuntabilitas publik maka perlu adanya pertanggungjawaban dan sistem koordinasi yang baik.

Transparansi dapat diartikan sebagai adanya penjelasan manajemen sektor publik mengenai aktivitas, program, dan kebijakan yang sudah ataupun sedang dijalankan (Suharyono, 2019). Transparansi dalam keuangan publik merupakan prinsip *good governance* yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik agar mendapatkan informasi yang relevan dan aktual sehingga dapat membandingkan kinerja yang akan dicapai dengan yang sudah direncanakan.

Partisipasi menurut KBBI adalah perihal turut berperan serta dalam suatu kegiatan. Hal ini dimaksud adanya partisipasi dari pihak internal maupun eksternal dalam proses pengelolaan keuangan agar dapat tercapainya keberhasilan suatu anggaran.

### **Kualitas Sumber Daya Manusia**

Menurut perspektif teori *agency*, anggaran digunakan sebagai media pertanggungjawaban oleh *agent* kepada *principal*. Dari teori *agency* tersebut dapat disimpulkan faktor-faktor yang mempengaruhi anggaran juga akan mempengaruhi keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja. Dalam hal ini kualitas sumber daya manusia adalah kemampuan seseorang atau individu suatu organisasi (kelembagaan) untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuan secara efektif dan efisien (Otoo & Mishra, 2018). Dalam implementasi penganggaran berbasis kinerja maka dibutuhkan sumber daya manusia yang berkualitas.

Sumber daya manusia merupakan kemampuan seorang individu, suatu organisasi, atau suatu sistem untuk melaksanakan fungsi-fungsi atau kewenangannya untuk mencapai tujuannya secara efektif dan efisien (Larasati, 2018). Sumber daya manusia merupakan salah satu faktor yang penting dan tidak dapat dipisahkan serta dilepaskan dari bagian organisasi maupun instansi. Sumber daya manusia juga menentukan perkembangan dan kemajuan dalam sebuah instansi. Sumber daya manusia sangat dibutuhkan didalam instansi karena sebagai penggerak, pemikir, dan perencana dalam sebuah instansi untuk mencapai tujuan yang diharapkan. Dengan adanya SDM yang berkualitas maka akan dengan mudah sebuah instansi untuk mencapai tujuan yang diharapkan.

### **Praktik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)**

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) 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, efisien, keandalan suatu laporan keuangan, pengamanan asset Negara, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terdiri dari lima unsur, yaitu (Pratami & Rufaedah, 2020):

- a. Lingkungan pengendalian
- b. Penilaian risiko
- c. Kegiatan pengendalian
- d. Informasi dan komunikasi
- e. Pemantauan pengendalian intern.

Praktik SPIP sangat penting dalam suatu organisasi untuk mencapai tujuan yang diharapkan, serta untuk mencapai sasaran yang telah direncanakan. Oleh sebab itu, praktik SPIP juga sangat penting untuk mencapai tata kelola pemerintahan yang baik, dan oleh karenanya pimpinan suatu organisasi atau instansi menjadikan penerapan praktik SPIP menjadi tanggung jawab bersama antara pimpinan dengan karyawan.

### Peran Pengawasan

Menurut Kamal (2015) pengawasan merupakan kegiatan manajer yang mengusahakan agar pekerjaan-pekerjaan terlaksana sesuai dengan rencana yang ditetapkan dan hasil yang dikehendaki. Dalam teori agensi kegiatan pengawasan merupakan salah satu cara yang diyakini dapat mengurangi konflik antara *principal* dengan *agent*. Pengawasan berfungsi untuk mengamati dan menilai kegiatan yang dilakukan dalam sebuah organisasi atau instansi untuk menjamin seluruh pekerjaan yang dilakukan *agent* sesuai dengan rencana yang ditetapkan sebelumnya untuk mencapai tujuan yang diharapkan. Lebih lanjut Ismoilova & Sharapova (2019) menjelaskan bahwa aspek pengawasan dalam penyusunan anggaran sangatlah penting, yaitu dapat dilakukan dengan membandingkan antara prestasi dengan yang dianggarkan. Dengan diterapkannya fungsi pengawasan maka suatu organisasi atau instansi dapat menggunakan anggaran dengan efisien dan efektif serta tidak terjadi pemborosan dalam penggunaan anggaran. Dengan demikian akan lebih mudah bagi suatu organisasi untuk mencapai tujuannya.

### Penggunaan Teknologi Informasi

Menurut Raguseo (2018) teknologi informasi adalah sarana dan prasarana (*hardware, software, useware*), sistem dan metode untuk memperoleh, mengirimkan, mengolah, menafsirkan, menyimpan, mengorganisasikan, dan menggunakan data secara bermakna. Teknologi informasi dioperasikan untuk memperoleh, mengkomunikasikan, dan menyajikan data. Pada zaman modern seperti saat ini, penggunaan teknologi informasi sangat dibutuhkan. Dawson *et al.* (2017) menyatakan bahwa perencanaan teknologi informasi merupakan kontrak antara *principal* (manajer senior) dan *agent* (manajer sistem informasi). Dalam hal ini penggunaan teknologi informasi diharapkan dapat membantu pihak yang berkepentingan dalam bertukar informasi dan memudahkan dalam melakukan suatu kegiatan. Dengan adanya teknologi informasi, segala jenis data ataupun informasi akan lebih mudah diperoleh dan terdapat keakuratan dalam informasi tersebut.

### Reward and Punishment

*Reward* atau penghargaan merupakan suatu bentuk apresiasi yang diberikan kepada perorangan atau suatu lembaga yang berprestasi dan berhasil dalam mencapai tujuan tertentu (Nguyen *et al.*, 2017). *Reward* atau penghargaan biasanya memotivasi karyawan untuk melakukan hal yang bermanfaat untuk keberhasilan suatu organisasi. Sedangkan *punishment* atau hukuman (sanksi) adalah suatu cara yang dilakukan untuk mengarahkan sebuah tingkah laku agar dapat diterima oleh umum. Secara umum *punishment* dalam hukum merupakan sanksi fisik maupun psikis untuk kesalahan atau pelanggaran yang dilakukan. Sebuah aturan dan hukum merupakan alat pengendali suatu organisasi agar kinerja organisasi tersebut sesuai dengan tujuan yang diharapkan. Punishment mengajarkan tentang apa yang tidak boleh dilakukan (Earnhart, 2020). Pada beberapa, kondisi tertentu, penggunaan *punishment* dapat lebih efektif untuk merubah perilaku pegawai, yaitu dengan mempertimbangkan: waktu, jadwal, klarifikasi, dan impersonalitas yang tidak bersifat pribadi.

### KESIMPULAN

Dari berbagai pembahasan yang dilakukan dalam studi ini, terkait dengan kajian berbagai hasil riset yang telah dilakukan oleh berbagai peneliti, dapat diperoleh kesimpulan bahwa anggaran berbasis kinerja sangat penting untuk diterapkan pada organisasi atau lembaga publik. Hal ini karena sistem anggaran berbasis kinerja telah mempertimbangkan aspek ekonomi, efisiensi dan efektifitas pelaksanaan anggaran, sehingga pelaksanaan anggaran dapat lebih optimal sesuai yang diharapkan. Selain itu, studi ini mengusulkan sebuah model empiris yang dapat dipakai sebagai acuan penelitian terkait dengan faktor-faktor potensial yang dapat mempengaruhi pelaksanaan anggaran berbasis kinerja. Dengan menggunakan perspektif teori agensi diusulkan beberapa alternatif variabel prediktor potensial yang dapat mempengaruhi penerapan anggaran berbasis kinerja yaitu akuntabilitas, transparansi, dan partisipasi; kualitas sumber daya manusia; praktik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP); peran pengawasan, penggunaan teknologi informasi serta *reward and punishment*. Berkaitan dengan hal itu, sangat penting untuk dilakukan sebuah riset dengan menggunakan usulan beberapa variabel prediktor tersebut untuk mengetahui berbagai faktor potensial yang dapat mempengaruhi praktik anggaran berbasis kinerja, yang mana hasilnya dapat dimanfaatkan oleh pemerintah dalam membuat kebijakan publik terkait dengan pengelolaan anggaran pemerintah. Disamping itu, hasil dari riset tersebut juga dapat dijadikan bahan rujukan pengembangan materi kuliah di perguruan tinggi yaitu Akuntansi Publik dan Akuntansi Pemerintahan terkait mengenai berbagai faktor pendukung anggaran berbasis kinerja dalam mencapai keberhasilan pembangunan pada lembaga publik di Indonesia khususnya pemerintah daerah.

### DAFTAR REFERENSI

- Achyani, F. & Bayu, T.C. (2011). Analisa Aspek Rasional dalam Penganggaran Publik terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Kota Surakarta. *Jurnal Maksimum*, 1 (1): 68-77.
- Adiwirya, M. F., & Sudana, I. P. (2015). Akuntabilitas, Transparansi, dan Anggaran Berbasis Kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Denpasar. *E-*

- Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11 (2): 611-628
- Akbar, D.S. (2018). Penerapan anggaran berbasis kinerja. *Jurnal Wawasan dan Riset Akuntansi*, 6 (1): 36-44.
- Arifani, C., Salle, A., & Rante, A. (2018). Pengaruh akuntabilitas, transparansi dan pengawasan terhadap kinerja anggaran berbasis value for money. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Daerah*, 13(1): 68-82.
- Arifin, J. (2017). *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Pertama. Yogyakarta: UII Press.
- Badan Diklat Keuangan Kemenkeu. (2016). Laporan Kinerja Kementerian Keuangan. <https://www.kemenkeu.go.id/media/12552/lakip-2016.pdf>. (diakses September 2020).
- Dawson, G.S., Denford, J.S., William, C.K., Preston, D. & Desouza, K.C. (2017). An examination of effective IT governance in the public sector using the legal view of Agency Theory. *Journal of Management Information Systems*, 33 (4): 1180-1208.
- Earnhart, D. (2020). Stated choices of environmental managers: The role of punishment. *International Review of Law and Economics*, (63): 1-15.
- Fitri, S.M., Ludigdo, U. & 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): 157-171.
- Gofur, A., Firdaus, M. & Rachmawati, L. (2020). Faktor-faktor yang mempengaruhi penganggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*) pada pemerintah Kabupaten Jember. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen Keuangan*, 1 (1): 58-73.
- Hotdianty, H. (2016). Pengaruh gaya kepemimpinan, penyempurnaan sistem administrasi, sumber daya manusia, *reward* dan *punishment* terhadap penyusunan anggaran berbasis kinerja. *Jurnal Online Mahasiswa (JOM) Fekon*, 3 (1): 31-45.
- Ismail, N. (2019). Kewenangan dekonsentrasi kepala daerah dalam penyelenggaraan pengelolaan keuangan daerah. *Gorontalo Law Review*, 2 (1): 24-32.
- Ismoilova, N. & Sharapova, M. (2019). Effective use of financial control in the public finance management (PFM). *International Journal on Economics, Finance and Sustainable Development*, 1 (2): 8-10.
- Jensen, M.C. & Macling, W.F. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 93): 305-360.
- Kamal, M.B. (2015). Pengaruh kepemimpinan dan pengawasan terhadap disiplin kerja karyawan pada PT. Perkebunan Nusantara III (Persero). *Manajemen dan Bisnis*, 15 (1): 61-70.
- Kei-Ho, A.T., De Jong, M. & Zhao, Z. (2019). *Performance Budgeting Reform. Theories and Practices*. NY: Routledge.
- Kementerian Keuangan. (2012). Menjaga Keberlanjutan Fiskal. Laporan Tahunan Kementerian Keuangan tahun 2012. <https://www.kemenkeu.go.id/media/6299/laporan-tahunan-kementerian-keuangan-2012.pdf>. (diakses Agustus 2020).

- Kementerian Keuangan. (2016). Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Anggaran tahun 2016. <http://www.anggaran.kemenkeu.go.id/api/Medias/da2319b1-a275-4c62-bdef-fb8cea6d4c40>. (diakses September 2020).
- Khodachek, I. & Timoshinko, K. (2017). Russian central government budgeting and public sector reform discourses: Paradigms, hybrids, and a “Third Way”. *International Journal of Public Administration*, 41 (5-6): 460-477.
- Larasati, S. (2018). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Cetakan Pertama. Yogyakarta: Penerbit Deepublish.
- Lourenço, R.P., Piotrowski, S. & Ingrams, A. (2017), Open data driven public accountability, *Transforming Government: People, Process and Policy*, 11 (1): 42-57. <https://doi.org/10.1108/TG-12-2015-0050>. (diakses September 2020).
- Martini, R., Lianto, N., Hartati, S., Zulkifli, & Widyastuti, E. (2019). Sistem pengendalian intern pemerintah atas akuntabilitas pengelolaan keuangan dana desa di kecamatan Sembawa. *Jurnal Akademi Akuntansi*, 2 (1): 106-123.
- Mauro, S.G., Cinquini, L. & Grossi, G. (2017). Insights into performance-based budgeting in the public sector: a literature review and a research agenda. *Public Management Review*, 19 (7): 911-931.
- Mauro, S.G., Cinquini, L. & Sinervo, L.-M. (2019). Actors’ dynamics toward performance-based budgeting: a mix of change and stability?, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31 (2): 158-177.
- Nanda, R. & Darwanis. (2016). Analisis implementasi anggaran berbasis kinerja pada pemerintah daerah (Studi Deskriptif pada Dinas DPKKD Kabupaten Aceh Selatan). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi*, 1 (1): 327-340.
- Napisah, L.S. & Taufiqurachman. C. (2020). Model pengelolaan dana desa melalui prinsip akuntabilitas publik dan transparansi di kabupaten Bandung. *JRAK (Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis)*, 6 (2): 79-88.
- Natalia, S., Irina, O. & Yuriy, H. (2019). The managerial issues of state budgets execution: The case of Ukraine and Kazakhstan. *Polish Journal of Management Studies*, 19 (1): 445-463.
- Nguyen, T.T., Mia, L., Winata, L. & Chong, V.K. (2017). Effect of transformational-leadership style and management control system on managerial performance. *Journal of Business Research*, (70): 202-213.
- Nordiawan, D. & Ayuningtyas H. (2010). *Akuntansi Sektor Publik Edisi 2*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Otoo, F.N.K. and Mishra, M. (2018). Measuring the impact of human resource development (HRD) practices on employee performance in small and medium scale enterprises. *European Journal of Training and Development*, 42 (7/8):517-534.
- Peraturan Pemerintah No.58 tahun 2005. Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. [http://www.djpk.kemenkeu.go.id/attach/post-pp-no-58-tahun-2005-tentang-pengelolaan-kuangan-daerah/--230-265-PP58\\_2005.pdf](http://www.djpk.kemenkeu.go.id/attach/post-pp-no-58-tahun-2005-tentang-pengelolaan-kuangan-daerah/--230-265-PP58_2005.pdf). (diakses Agustus 2020).
- Peraturan Pemerintah No.60 tahun 2008. Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

- [http://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/sakd/files/PP60Tahun2008\\_SPIP.pdf](http://www.bpkp.go.id/public/upload/unit/sakd/files/PP60Tahun2008_SPIP.pdf). (diakses Oktober 2020).
- Pratama, N. D., Abdurahim, A., & Sofyani, H. (2017). Determinan Efektivitas Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dan Penerapan Anggaran di Pemerintah Daerah. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 8 (1): 9-24.
- Pratami, R.A. & Rufaedah, Y. (2020). Pengaruh implementasi sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) terhadap pengamanan aset tetap. *Prosiding Industrial Research Workshop and National Seminar (IRWNS)*.
- Raguseo, E. (2018). Big data technologies: An empirical investigation on their adoption, benefits and risks for companies. *International Journal of Information Management*, 38 (1): 187-195.
- Ratmono, D. & Suryani, R. (2016). Antecedent dan Konsekuensi Keberhasilan Implementasi Performance-Based Budgeting pada Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 20 (1): 13-26.
- Sholihah, R.A., Rosidi. & Purnomosidhi, B. (2015). Pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja dengan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi (Studi pada Satuan Kerja Badan Layanan Umum Perguruan Tinggi di Kota Malang). *El-Dinar*, 3 (1): 41-81.
- Sriharioto & Wardhani, R. (2012). Good Governance, Kompetensi KPPN dan Persepsi Keberhasilan Pelaksanaan Penganggaran Berbasis Kinerja Satuan Kerja Kementrian/Lembaga. *Simposium Nasional Akuntansi*. Hal 1-41.
- Stratan, A. & Manole, T. (2017). Program and performance based budgeting – Way towards consolidating local financial autonomy. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 39 (4): 490-509.
- Suharyono. (2019). The effect of accountability, transparency, and supervision on budget performance by using the concept of value for money in regional business enterprises (BUMD) of Riau province. *International Journal of Public Finance*, 4 (2): 236-249.
- Sumampow, M., Tinagon, J., & Tangkuman, S. (2017). Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia dan Penggunaan Anggaran terhadap Efektivitas Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja pada Dinas Perindustrian dan Perdagangan Daerah Provinsi Sulawesi Utara. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 12 (1):194-201.
- Taufiqurrahman. (2014). Pelaksanaan anggaran berbasis kinerja di pemerintahan daerah: Tantangan dan hambatan. *Jejaring Administrasi Publik*, 6 (2): 511-519.
- Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004. Tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah. <http://www.djpk.kemenkeu.go.id/?p=367>. (diakses September 2020).

