

**PENGEMBANGAN DAN PEMANFAATAN INFORMASI KINERJA  
UNTUK PENGANGGARAN DI INSTANSI PEMERINTAH  
D.I. YOGYAKARTA DITINJAU DARI DUKUNGAN INTERNAL  
DAN EKSTERNAL SERTA KAPABILITAS TEKNIS**

*Pepie Diptyana dan Hardo Basuki*

Staf Pengajar STIE Perbanas Surabaya dan  
Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada

**ABSTRACT**

*This research concerns technical factors and political factors as variables influencing the work performance measurement development as well as the utilization of performance information in budgeting, both directly and indirectly. It uses sample chosen by random sampling system, consisting of 316 executives with the echelon ranks of 2, 3, and 4 at the regional government offices, Jogjakarta, Indonesia. These executives are the official leaders appointed by the government. The research attempts to test and confirm whether such factors are consistently influential toward work performance measurement development and utilization of performance information in budgeting as conducted by the previous studies. Based on the results, the influence significantly toward work performance measurement development and utilization of performance information in budgeting, both directly and indirectly. In addition, the information system capability, incapability of explaining and assessing performance metrics (as technical factors) do not influence either directly nor indirectly both work performance measurement development and utilization of performance information in budgeting. Yet, another technical factor, that is, technical knowledge has significant influence toward work performance measurement development in budgeting. These findings show that the change into performance measurement-based budgeting is influenced by the regional government's internal and external support, external participations such as society for escorting the regional government officials for facing the budgeting system change.*

*Keywords: political and technical factors, information system capability, incapability of explaining and evaluating performance metrics, performance measurement development, performance information utilization*

## 1. LATAR BELAKANG

Tujuan utama pengukuran kinerja di instansi pemerintah adalah untuk memperbaiki pengambilan keputusan internal serta alokasi sumberdaya (Ferry dan Abdul, 2005). Pemanfaatan pengukuran kinerja mengandung suatu pertimbangan mengenai usaha untuk memperbaiki efisiensi, dan menimbulkan interpretasi tentang bagaimana suatu program atau kegiatan dapat didefinisikan, diukur, dan dapat dibandingkan. Menurut Willoughby (2004), terdapat ekspektasi bahwa dalam reformasi yang terkait dengan kinerja, jika diterapkan dengan benar, akan menghasilkan efisiensi manajemen, meningkatkan efektifitas program, dan selanjutnya akan mengarah pada anggaran yang “lebih baik”. Hal ini didukung oleh hasil riset Jordan dan Hackbart (1999) yang menunjukkan bahwa terdapat perubahan pembelanjaan untuk mendukung perbaikan atau peningkatan kinerja ketika informasi kinerja itu diungkapkan, dan menyimpulkan bahwa pengukuran kinerja dapat memberi kontribusi pada pembuatan keputusan *budgetary*. Kontribusi pengukuran kinerja dalam pembuatan keputusan *budgetary* tampak pada saat fase pengembangan-anggaran (Jordan dan Hackbart, 1999; Melkers dan Willoughby, 2005)

Pengukuran kinerja di instansi pemerintah di Indonesia diwajibkan berdasarkan INPRES no. 7 tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. INPRES ini diterbitkan sebagai tanggapan dari TAP MPR no. IX/MPR/1998 tentang penyelenggaraan negara yang bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisma, dan UU no. 28 tahun 1998 tentang hal yang sama. Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan Badan Pengawas Keuangan Pembangunan (BPKP) menerbitkan pedoman pengukuran kinerja bernama AKIP (Akuntabilitas dan Kinerja Instansi Pemerintah). Meski telah diwajibkan untuk mengembangkan pengukuran kinerja, Mahsun (2005) menyatakan bahwa masih ada *expectation gap* antara instansi pemerintah dengan masyarakat, yaitu perbedaan antara harapan masyarakat dengan apa yang sebenarnya menjadi pedoman mutu manajemen organisasi layanan publik. Ini merupakan akibat dari belum adanya sistem pengukuran kinerja formal yang dapat menginformasikan tingkat keberhasilan suatu instansi pemerintah.

Beberapa temuan riset menggambarkan bahwa ternyata belum semua instansi pemerintah melakukan pengukuran kinerja, atau melakukan pengukuran kinerja tetapi tidak memanfaatkannya. Hasil penelitian Riandi (2003) di propinsi Kalimantan Timur menunjukkan masih ada pemerintah daerah yang belum menerapkan AKIP, dan penelitian tentang pemakaian informasi ukuran kinerja di instansi pemerintah belum ditemukan. Swindel dan Kelly (2002, dalam Ferry dan Abdul, 2005) mengemukakan bahwa hampir 75% organisasi yang mengumpulkan data kinerja tidak menggunakannya dalam pengambilan keputusan.

Sebagaimana diungkapkan oleh Poister dan Streib (1999), alasan mengapa pejabat publik yang terpilih mendukung pelaksanaan pengukuran kinerja adalah karena mereka merupakan inisiator sistem pengukuran kinerja. Dukungan legislator tidak sekuat mereka,

karena legislator tidak melihat adanya manfaat jangka pendek dari pengukuran kinerja terhadap karir politisnya. Di sektor publik, untuk memanfaatkan pengukuran kinerja ini membutuhkan dukungan legislatif dan eksekutif. Mereka harus memiliki komitmen untuk mengakui bahwa pengukuran kinerja dibutuhkan sebagai bagian dari anggaran dan pelaporan manajemen. Dukungan eksekutif yang konsisten, pengakuan legislatif terhadap informasi baru, dan kapasitas organisasional sering disebut sebagai komponen vital untuk menentukan efektivitas sistem pengukuran kinerja (Berman and Wang, 2000; Franklin, 2002).

Melkers dan Willoughby (2005) menemukan sudah adanya penggunaan pengukuran kinerja yang sudah banyak diterapkan di tingkat *local departments*, meskipun para responden (pejabat pemerintah daerah) kurang antusias dengan keefektifan pengukurannya untuk tujuan dan proses *budgetary*. Namun demikian, temuan itu mengindikasikan bahwa integrasi aktif dan konsistensi penggunaan pengukuran selama proses anggaran merupakan hal yang penting dalam menentukan anggaran dan dapat memperbaiki komunikasi di pemerintah daerah, terutama dengan masyarakat. Studi kasus di beberapa negara bagian USA (GASB, 2000 dalam Willoughby, 2004) juga menunjukkan sejauh mana pengukuran kinerja dimanfaatkan untuk mengambil keputusan alokasi sumberdaya atau *budgetary*. Namun para pejabat di masing-masing negara bagian memiliki persepsi yang berbeda yang mendorong mereka untuk menggunakan pengukuran kinerja dalam pengambilan keputusannya sesuai dengan persepsi mereka. Willoughby (2004) menyebutkan adanya kemungkinan alasan politis dalam keputusan *budgetary* ini, termasuk dalam menggunakan pengukuran kinerjanya. Sementara pemanfaatan pengukuran kinerja dapat mendorong objektivitas, pemikiran ekonomis serta rasionalitas pada pengambilan keputusan dalam suatu proses yang *highly political* (Rubin, 1997 dalam Melkers dan Willoughby, 2001).

Tuntutan penyusunan anggaran berbasis kinerja kepada pemerintah daerah sudah ada sejak terbitnya PP 105 tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah. Pada pasal 8 PP ini menggariskan bahwa “APBD disusun dengan pendekatan kinerja”. Penganggaran kinerja merupakan penyempurnaan sistem anggaran tradisional yang telah diterapkan sebelumnya, berorientasi pada *output* organisasi dan terkait erat dengan visi, misi dan rencana strategis organisasi. Penggunaan pengukuran kinerja dalam penganggaran berarti menerapkan perubahan dalam pemerintah, baik operasional, personil, struktur, bahkan budaya. Perubahan ini selalu mengarah pada perlawanan dan transfer kekuasaan, sehingga menimbulkan resistensi dari beberapa pihak. Oleh karena itu, penerapan ukuran kinerja juga harus mempertimbangkan kerangka politik. Faktor politik, yang meliputi dukungan internal dan dukungan eksternal berpengaruh positif terhadap pemanfaatan informasi kinerja (Julnez dan Holzer, 2001; Ferry dan Abdul, 2005). Hal yang senada diungkapkan oleh Wang (2000) yang menemukan bahwa terdapat hubungan positif antara dukungan *stakeholders* pemerintah dengan penggunaan pengukuran kinerja dalam penganggaran.

Di samping adanya pengaruh faktor politik, isu teknis juga dapat berpengaruh terhadap pengembangan dan pemanfaatan pengukuran kinerja. Berdasarkan pandangan bahwa implementasi pengukuran kinerja di pemerintah merupakan suatu bentuk inovasi pengukuran kinerja, Cavalluzzo dan Ittner (2003) menyimpulkan adanya isu-isu teknis yang berperan penting dalam implementasi dan penggunaan sistem pengukuran kinerja, seperti keterbatasan data, dan kapabilitas sumberdaya manusia.

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan pengaruh dukungan pihak internal dan eksternal instansi pemerintah dan pengaruh kapabilitas teknis dalam pemanfaatan informasi kinerja untuk penganggaran, dengan pengembangan pengukuran kinerja sebagai faktor intervening. Rerangka pemikiran penelitian ini menggunakan rerangka pemikiran Cavalluzzo & Ittner (2003) dan Julnes & Holtzer (2001), serta menyesuaikan untuk kondisi yang ada dalam praktik pengukuran kinerja dan penganggaran di instansi pemerintah di Indonesia. Hasil penelitian ini diharapkan mampu membuktikan tentang variabel apa yang perlu dipertimbangkan jika suatu instansi pemerintah harus mengembangkan dan memanfaatkan informasi kinerja. Dengan demikian permasalahan yang dapat ditarik dari tulisan ini adalah mengenai pengaruh dukungan eksternal dan dukungan internal, dan kapabilitas teknis (kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menilai dan menjelaskan metrik kinerja, dan pengetahuan teknis) terhadap pengembangan pengukuran kinerja. Selain itu permasalahan lainnya adalah tentang pengaruh dukungan eksternal dan dukungan internal, dan kapabilitas teknis (kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menilai dan menjelaskan metrik kinerja, dan pengetahuan teknis) terhadap pemanfaatan informasi kinerja untuk penganggaran

### **Motivasi Penelitian**

1. Instansi pemerintah membuat Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) lebih banyak mengarah kepada pemenuhan kewajiban formal daripada sebagai instrumen untuk perbaikan kinerja (BPKP, 2003 dalam Ferry dan Abdul, 2005). Penelitian ini ingin melihat persepsi para pejabat pemerintah mengenai informasi pengukuran kinerja, sehingga dapat diketahui secara empiris sejauh mana manfaat yang mereka peroleh dari pengukuran kinerja di instansi mereka masing-masing, khususnya dalam penganggaran.
2. Penelitian tentang pengukuran kinerja di sektor publik, khususnya di pemerintah daerah jumlahnya masih terbatas. Padahal pengukuran kinerja dapat mendukung sistem pengendalian manajemen, serta meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pejabat publik di daerah.

## **2. KERANGKA TEORITIS**

### **Pengembangan Pengukuran Kinerja dan Pemanfaatan Informasi Kinerja**

Pengembangan dan pemanfaatan informasi kinerja sering melibatkan terjadinya perubahan yang mendasar, dan perubahan ini dapat mengancam *sustainability* organisasi

(Marshall 1996 dalam Julnez dan Holzer, 2001). Julnez dan Holzer (2001) mengadopsi teori pemanfaatan (*utilization*) yang menyatakan bahwa ada dua langkah tindakan dalam pemanfaatan, yaitu adopsi dan implementasi. Adopsi merupakan kegiatan mengembangkan atau membuat, dan implementasi merupakan pemanfaatannya. Jika *utilization* ini diterapkan pada pengukuran kinerja, maka tahap adopsi merupakan tindakan mengembangkan pengukuran kinerja, dan tahap implementasi adalah pemanfaatan informasi kinerja.

Keberhasilan perubahan di organisasi, terutama di organisasi sektor publik, sering didasari oleh rerangka pikir teknoratis atau rasional. Gouldner (1959, dalam Julnez dan Holzer, 2001) menjelaskan rerangka pikir teknoratis atau rasional. Dari sudut pandang rerangka pikir ini, pemanfaatan informasi kinerja dianggap sebagai isu teknis. Jika dipandang sebagai isu teknis, maka organisasi dapat berubah atau dapat dimodifikasi dengan menerapkan *rational planning* yang berbasis analisis ilmiah. Rasionalisasi dapat dibentuk oleh aspek politis, yaitu dukungan internal dan eksternal. Selain aspek politis, sebagai isu teknis, kapabilitas teknis juga ditengarai mempengaruhi adopsi (pengembangan) dan pemanfaatan informasi kinerja.

Kinerja (*performance*) merupakan suatu konstruk, perilaku, dan masing-masing ahli memiliki sudut pandang yang berbeda dalam mendefinisikannya (Mwita, 2003; Wholey, 1999 dalam Ferry dan Abdul, 2005). Crittenden et al (2004) berpendapat bahwa kinerja didefinisikan sebagai ukuran-ukuran akuisisi sumberdaya. Oleh karena ketidakmampuan untuk menghasilkan sumberdaya yang dibutuhkan untuk menjalankan operasi, organisasi nirlaba tergantung pada penyedia sumberdaya eksternal, baik untuk pendanaan, tenaga ahli, klien atau pengguna, dan legitimasi. Definisi Crittenden ini mengarah pada kinerja yang diukur berdasarkan input. Mwita (2003) mendefinisikan kinerja sebagai *outcome* dari pekerjaan karena memberikan hubungan yang kuat dengan tujuan strategis perusahaan, kepuasan pelanggan, kontribusi ekonomi. Hyndman dan Anderson (1997) memandang kinerja dari sudut pandang produksi, yang terdiri dari tiga tahap, yaitu input, proses dan output, sehingga dapat diartikan dalam efisiensi dan keefektifan. Berbagai definisi tersebut mengakibatkan pengukuran kinerja memiliki banyak makna. Hatry (1999, hal.3) mendefinisikan pengukuran kinerja sebagai pengukuran reguler atas hasil (*outcomes*) dan efisiensi layanan atau program.

Keunikan sektor publik, antara lain: tidak berorientasi laba, ketiadaan ukuran moneter dari output dan dominasi tujuan nonfinansial menyulitkan sektor publik dalam menetapkan target dan mengukur kinerja (Hyndman dan Anderson, 1997). Tidak ada ukuran tunggal yang dapat menentukan apakah kinerja suatu organisasi publik itu baik atau buruk, sehingga perlu juga dilakukan pengukuran komparatif (Jones dan Pendelbury, 2000, hal. 12). Namun, pejabat publik pada umumnya setuju bahwa kinerja pemerintah harus diukur (Melkers dan Willoughby, 1998; Broom, 1995).

Secara komprehensif, kinerja dapat diukur dengan tidak hanya sebatas input, proses dan output (Hyndman dan Anderson, 1997), maupun *outcome* (Wang, 2002; Mwita, 2003),

tetapi juga mempertimbangkan efisiensi, kepuasan pelanggan, penjelasan faktor-faktor yang mempengaruhi pencapaian hasil, bahkan dengan *benchmark* (Morley, Bryant dan Hatry, 2001, hal. 5; Willoughby, 2004). Penulis menganut definisi Mwita (2003), Hyndman dan Anderson (1997), dan didukung oleh Willoughby (2004), bahwa pengukuran kinerja meliputi beberapa variabel yang berkaitan, yaitu: input, proses (aktivitas), output, outcome, efisiensi (kos), kualitas (kepuasan pelanggan), penjelasan (*explanatory*) dan *benchmarks*. Variabel-variabel tersebut tidak dapat dipisahkan dan saling terkait, karena setiap organisasi memiliki sumberdaya dan karakteristik yang berbeda yang perlu dipertimbangkan dalam menghargai suatu kinerja.

Informasi kinerja merupakan hasil pengukuran kinerja yang dilaporkan atau disajikan untuk publik dan pihak-pihak yang berkepentingan. laporan kinerja menunjukkan hasil atau capaian dan dapat digunakan untuk pelaporan internal maupun eksternal (Indra Bastian, 2006:308-309). Dalam penerapan Anggaran Berbasis Kinerja, informasi kinerja bermanfaat sebagai dasar pengalokasian sumber daya. Informasi kinerja digunakan oleh pihak yang berwenang untuk menetapkan pengalokasian sumber daya.

Curristine (2005) mengungkapkan tantangan yang dihadapi sejalan dengan berjalannya waktu ketika suatu negara mengembangkan pendekatan kinerja pada sepuluh tahun pertama dan lima tahun pertama. Pada sepuluh tahun pertama, masalah utamanya adalah menemukan tujuan yang jelas, memperoleh data berkualitas tinggi, dan mendesain ukuran-ukuran untuk aktivitas tertentu. Masalah ini tidak mengherankan, mengingat bahwa langkah pertama pengembangan sistem kinerja adalah menyusun tujuan dan mendesain ukuran-ukuran. Pada lima tahun pertama, masalah yang dihadapi seperti di atas adalah masalah paling utama, sehingga ini menunjukkan bahwa untuk mengembangkan pendekatan kinerja memang membutuhkan waktu, dan membutuhkan waktu untuk mengumpulkan data yang relevan dan kualitasnya memadai. Masalah berikutnya adalah memperbaiki dan memperbarui (*updating*) ukuran kinerja sebagai proses yang berkelanjutan karena prioritas dan kebutuhan selalu berkembang konstan.

Ada kecenderungan negara-negara memulai pengembangan ukuran kinerjanya dengan ukuran-ukuran output, dan kemudian bergerak dengan mengembangkan ukuran *outcome*. Oleh karena itu, bagi negara-negara yang sudah menerapkan ukuran-ukuran ini selama lebih dari 10 tahun, satu masalah yang terbesar adalah mengatribusikan *outcome* dengan program atau aktivitas spesifik. Mengukur *outcome* secara teknis lebih sulit, karena lebih kompleks dan melibatkan interaksi berbagai faktor, baik yang direncanakan maupun yang tidak direncanakan. Dengan demikian, sulit untuk menentukan seberapa jauh suatu program atau aktivitas memberikan kontribusi pada suatu *outcome*. Pada beberapa kasus, *outcome* tidak berada dalam kontrol agensi, sehingga evaluasi, merupakan usaha yang mungkin dilakukan untuk menilai keterkaitan antara aktivitas atau program dengan *outcome* (OECD, 2005). Perkembangan usaha pengukuran kinerja yang terjadi pada negara-negara anggota OECD (Organisation for Economic Co-operation and

Development) selama lima tahun adalah:

- hampir 75% negara-negara melaporkan tren meluasnya cakupan ukuran kinerja
- 75% masih bekerja pada ukuran output
- 52% bergerak menuju outcome

Jadi, selama lima tahun pengembangan ukuran kinerja, terdapat perbaikan dalam kuantitas data, dan ada beberapa perbaikan juga pada kualitas, tetapi hanya sedikit perbaikan dalam ketepatan waktu. Penggunaan ukuran kinerja dalam keputusan program dan kebijakan juga menunjukkan lebih baik, namun bagaimanapun, hanya sedikit atau bahkan tidak ada sama sekali perbaikan dalam penggunaan data untuk mengalokasikan sumber daya. Ini menunjukkan bahwa hal tersebut sulit dilakukan negara-negara responden penelitian OECD.

### **Dukungan internal dan eksternal**

Dukungan internal merupakan tingkat dukungan pimpinan dan karyawan terhadap ukuran kinerja, dan sebagai proksi politik internal (Ferry dan Abdul, 2005). Julnez dan Holzer (2001) menggolongkan kedua jenis dukungan ini sebagai aspek politis. Aspek politis merupakan alat untuk membentuk rasional dalam melakukan perubahan, sebagaimana berdasarkan kerangka pikir teknokrat atau rasional.

### **Kapabilitas Teknis**

Kapabilitas teknis merupakan kemampuan atau potensi instansi secara teknis, termasuk di dalamnya berupa kapabilitas sumberdaya manusia (Wang, 2000) dan sistem informasi organisasi (Wang, 2000; Kwon dan Zmud, 1987). Kapabilitas teknis sumberdaya manusia tergantung dari lingkup pekerjaan yang dilakukan. Pada pekerjaan pengembangan dan pemanfaatan informasi kinerja, kapabilitas lebih mengarah kapabilitas sumberdaya manusia yang meliputi kemampuan untuk menjelaskan suatu metrik atau indikator, dan pengetahuan teknis, serta kapabilitas sistem informasi yang meliputi kualitas sistem informasi dan fasilitas atau perangkat pendukung sistem.

### **Pengaruh Dukungan Internal dan Eksternal terhadap Pengembangan Pengukuran Kinerja dan Pemanfaatan Informasi Kinerja dalam Penganggaran**

Informasi kinerja bermanfaat untuk membantu mengembangkan dan kemudian menyesuaikan proposal anggaran karena berisi informasi tentang bagaimana cara meningkatkan kemampuan organisasi untuk menyelesaikan suatu pekerjaan dengan sumberdaya yang dimiliki (Hatry, 1999, hal.180). Jones dan Pendlebury (2000, hal.31) menyatakan bahwa pada tingkat operasional, anggaran dapat juga dikaitkan dengan ukuran-ukuran yang menggambarkan tingkat aktivitas yang direncanakan sehingga anggaran memberikan target efisiensi operasional dengan menunjukkan input yang penting untuk menghasilkan output. Target pada perencanaan dan penganggaran ini penting juga karena alokasi sumberdaya hanya dapat dibuat jika jumlah profit, kuantitas output, dan tingkat aktivitas diketahui.

Wang (2000) menemukan adanya hubungan antara dukungan *stakeholders* pemerintah dengan penggunaan pengukuran kinerja dalam penganggaran, namun hubungan antara dukungan dewan legislatif dengan penggunaan pengukuran kinerja dalam penganggaran tidaklah material. Wang (2002) menyatakan bahwa para pejabat publik lebih menyukai menggunakan ukuran *outcome* untuk memonitor kinerja daripada untuk mengalokasikan sumberdaya, dan ini disebabkan karena keterbatasan pemahaman para pejabat publik tentang hubungan *outcomes* dan keputusan alokasi sumberdaya. Ferry dan Abdul (2005) dan Julnes dan Holzer (2001) menyatakan beberapa faktor yang mempengaruhi pejabat publik untuk memanfaatkan informasi pengukuran kinerja, yaitu: faktor politik, faktor kultur organisasi, dan faktor rasional. Sementara Melkers dan Willoughby (2005) menemukan adanya penggunaan pengukuran kinerja sudah dilakukan secara luas di *local departments* meskipun para responden (pejabat pemerintah daerah) kurang antusias dengan keefektifan pengukurannya untuk tujuan dan proses *budgetary*.

#### **Pengaruh Kapabilitas Teknis terhadap Pengembangan Pengukuran Kinerja dan Pemanfaatan Informasi Kinerja dalam Penganggaran**

Wang (2000) menyatakan bahwa pejabat publik yang memiliki kapabilitas teknis yang tergolong baik, adalah pejabat publik pengguna pengukuran kinerja yang dapat mengidentifikasi sasaran organisasional, dapat mengidentifikasi sasaran dan menggunakan pengukuran kinerja untuk menjelaskan sasaran tersebut, dan dapat menggunakannya untuk menilai sasaran yang bertentangan (*conflicting*) yang sering menjadi dilema pada organisasi publik. Selain staf yang kapabel, Wang (2000) menyebutkan bahwa kapabilitas teknis juga mencakup sistem informasi manajemen, *cost-based accounting system*, dana yang memadai untuk pengumpulan data serta anggaran untuk pengembangan pengukuran kinerja. Wang (2000) menyimpulkan bahwa kapabilitas sumberdaya berpengaruh pada pemanfaatan pengukuran kinerja, kecuali *cost-based accounting system*. Satu penjelasan untuk ini adalah bahwa *cost-based accounting system* hanya menyediakan kos aktivitas dan *effort*, sementara pada organisasi sektor publik, keterkaitan antara kos dengan *outcomes* sulit ditentukan.

Kwon dan Zmud (1987) mengindikasikan bahwa beberapa faktor yang mempengaruhi kesuksesan implementasi adalah isu-isu teknologis. Isu-isu ini meliputi kesesuaian sistem baru dengan sistem yang sudah ada, kompleksitas sistem, dan perbaikan pada sistem yang sudah ada (seperti keakuratan dan ketepatan waktu). Para peneliti akuntansi berpendapat bahwa kesuksesan inovasi akuntansi manajemen juga merupakan fungsi dari kemampuan sistem informasi yang sedang berjalan. Seperti yang dikatakan Krumwiede (1998), bahwa semakin tinggi kualitas sistem informasi pada organisasi, maka organisasi tersebut semakin lebih mudah mengimplementasikan sistem pengukuran yang baru, karena kos pengukurannya lebih rendah. Dengan kata lain, terdapat hubungan positif antara kemampuan sistem informasi yang sedang berjalan, dengan kesuksesan implementasi sistem. Sebaliknya, para manager yang puas dengan sistem yang sudah ada, malah enggan untuk menginvestasikan sumberdaya pada sistem yang baru.

Beberapa penelitian akademik juga membuktikan pengaruh isu sistem informasi terhadap inovasi sistem akuntansi. Shields (1995) menemukan bahwa tidak ada hubungan antara kesuksesan implementasi *activity-based costing* (ABC) dan teknologi (seperti, tipe *software* atau *stand-alone system* versus *integrated system*). Anderson dan Young (1999) menemukan bahwa persepsi kualitas sistem informasi yang ada, berhubungan negatif dengan evaluasi manajemen atas kesuksesan ABC. Sementara itu, Krumwiede (1998) menemukan asosiasi positif antara kelebihan sistem informasi yang ada dengan keputusan organisasi untuk mengembangkan tahapan adopsi ABC, tetapi tidak dengan tahap-tahap sebelumnya.

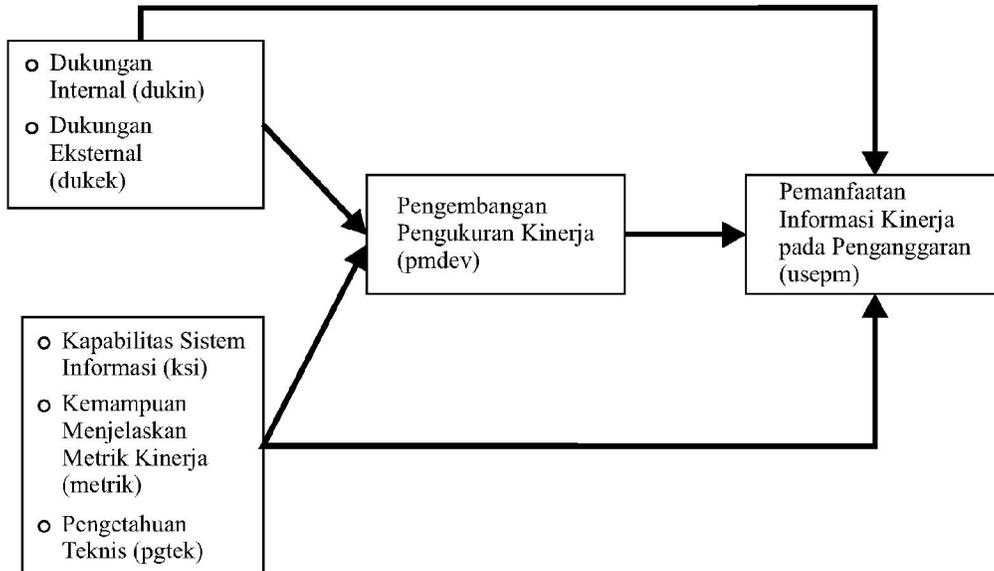
Masalah-masalah sistem informasi di organisasi pemerintah dilipatgandakan oleh kebutuhan akan data yang dikumpulkan oleh organisasi lain, dan sulitnya memastikan keakuratan dan kualitas data tersebut. Kravchuk dan Schank (1996) menyimpulkan bahwa struktur *intergovernmental* pada program-program pemerintah menyebabkan masalah pengukuran yang serius ketika sistem informasi digunakan oleh organisasi yang berbeda-beda, karena definisi, teknologi, kemudahan akses, serta jumlah data yang beragam. Jika keterbatasan sistem informasi ini membuat para manager tidak dapat menerima data yang tepat waktu dan akurat, maka pemanfaatan sistem pengukuran kinerja untuk pengambilan keputusan dan akuntabilitas pun semakin terbatas (Jones, 1993; Kravchuk and Shank, 1996).

Mahmudi (2003) menyimpulkan bahwa dalam penerapan SAKIP menghadapi kesulitan, yaitu:

1. Unit kerja di pemerintah daerah sulit menentukan indikator *outcome*, *benefit* dan *impact*
2. Penyeragaman LAKIP untuk semua instansi menghilangkan karakteristik dan spesifik unit tertentu, walaupun dengan penyeragaman memungkinkan dilakukan *benchmarking* antar dinas
3. Pembobotan indikator kinerja masih dilakukan dengan perasaan (*commonsense*)
4. Keterputusan antara RENSTRA Daerah dengan RENSTRA Dinas
5. Penetapan indikator kinerja terkesan asal jadi dan berkonsentrasi pada ukuran yang gampang diukur

Riandi (2003) menyebutkan bahwa terdapat hubungan antara ketidakmampuan untuk belajar dengan implementasi SAKIP. Ketidakmampuan untuk belajar menimbulkan hambatan pada implementasi SAKIP. Anggota organisasi pemerintah daerah hanya mengenali peran dan posisinya, tetapi tidak memperhatikan kepentingan dan kebutuhan organisasi secara keseluruhan termasuk perlunya penyusunan RENSTRA dan LAKIP. Hasil kedua penelitian tersebut menunjukkan bahwa implementasi pengukuran kinerja menjadi sulit karena hambatan kapabilitas teknis sumberdaya manusia.

### Model Penelitian



### Rumusan Hipotesis

Hipotesis yang diajukan peneliti adalah:

- $H_0$ 1: Dukungan internal, dukungan eksternal, kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menjelaskan metrik kinerja, dan pengetahuan teknis tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pengembangan pengukuran kinerja
- $H_a$ 1: Dukungan internal, dukungan eksternal, kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menjelaskan metrik kinerja, dan pengetahuan teknis berpengaruh secara signifikan terhadap pengembangan pengukuran kinerja
- $H_0$ 2: Dukungan internal, dukungan eksternal, kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja, dan pengetahuan teknis tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran melalui pengembangan pengukuran kinerja
- $H_a$ 2: Dukungan internal, dukungan eksternal, kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja, dan pengetahuan teknis berpengaruh secara signifikan terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran melalui pengembangan pengukuran kinerja
- $H_0$ 3: Dukungan internal, dukungan eksternal, kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja, dan pengetahuan teknis tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran

H<sub>a</sub>3: Dukungan internal, dukungan eksternal, kapabilitas sistem informasi, ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja, dan pengetahuan teknis berpengaruh secara signifikan terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran

### **3. METODA PENELITIAN**

#### **Teknik Penyampelan dan Pengumpulan Data**

Subyek populasi penelitian ini adalah pihak eksekutif, yaitu pejabat eselon 2, 3 dan 4 pada instansi pemerintah, atau setingkat dengan jabatan Kepala Dinas, Kepala Bidang/Bagian, Kepala Seksi, dan Kepala SubBagian/SubBidang. Pihak ini dipilih karena memiliki kepentingan terhadap pengukuran kinerja sebagai bentuk pertanggungjawaban mereka. Pihak eksekutif berkepentingan karena mereka adalah pelaksana penggunaan sumberdaya masyarakat. Dasar pemilihan sampel ini didukung oleh Edi (2002) dalam penelitiannya mengenai pelaporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah daerah, yakni responden pihak eksekutif dapat diwakili oleh pegawai di pemerintah daerah, baik pemda propinsi, kotamadya atau kabupaten.

Sampel penelitian dipilih random terhadap instansi pemerintah daerah di Daerah Istimewa Yogyakarta, meliputi pemerintah Propinsi DI Yogyakarta, pemerintah Kota DI Yogyakarta, pemerintah Kabupaten Sleman, pemerintah Kabupaten Bantul, pemerintah Kabupaten Kulon Progo, dan pemerintah Kabupaten Gunung Kidul. Instansi pemerintah daerah diwakili oleh dinas dan badan pada masing-masing pemerintah daerah. Dinas dan badan pada pemerintah daerah dipilih secara acak agar dapat mencerminkan tingkat pengembangan ukuran kinerja serta pemanfaatan informasi kinerja tersebut di instansi daerah.

#### **Definisi Operasional dan Teknik Pengukuran Variabel**

##### **Definisi Operasional**

##### **Variabel Dependen**

Pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran (usepm), merupakan variabel yang mengukur pemanfaatan informasi kinerja pada tiga siklus penganggaran, meliputi: persiapan yang dilakukan oleh eksekutif, telaah dan pertimbangan legislatif, serta eksekusi dan evaluasi anggaran. Untuk mengukur variabel ini, peneliti akan menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Wang (2000).

##### **Variabel Independen**

**Dukungan internal** (dukin) merupakan dukungan pihak di dalam organisasi sektor publik, yaitu staf dan manajemen puncak dalam ukuran kinerja. Variabel ini merupakan proksi politik internal.

**Dukungan eksternal** (dukek) akan mengukur tingkat dukungan legislatif dan masyarakat (publik) terhadap ukuran kinerja. Pengukuran variabel ini dilakukan dengan kuesioner yang dikembangkan oleh Laurentius dan Halim (2005).

**Kapabilitas teknis** (ksi), merupakan variabel yang mengukur kelayakan sistem informasi, kemampuan untuk menjelaskan dan menilai ukuran (metrik) kinerja (metrik), dan pengetahuan teknis (pgtek). Pengukuran faktor ini dilakukan dengan kuesioner yang dikembangkan oleh Cavalluzzo & Ittner (2003) dan Ferry dan Abdul (2005).

### **Variabel intervening**

**Pengembangan pengukuran kinerja** (pmdev), merupakan variabel yang mengukur sejauh mana instansi pemerintah mengembangkan ukuran kinerja, mulai dari membuat indikator, usaha penyediaan informasi kinerja yang siap dianalisis, serta usaha membangun kapasitas pengukuran kinerja. Variabel ini diukur dengan kuesioner yang dikembangkan oleh Wang (2000).

### **Pengukuran Variabel**

Pengukuran variabel akan menggunakan instrumen berbentuk pernyataan tertutup (*close ended statement*), dan diukur dengan skala Likert. Responden diminta untuk memberi jawaban dalam lima tingkat persetujuan. Masing-masing pilihan jawaban menunjukkan seberapa jauh responden setuju atau tidak setuju pada sejumlah pernyataan yang diajukan. Semua pernyataan yang diajukan bersifat positif, dan skor mulai dari 1 sampai dengan 5. Skor 1 = Sangat Tidak Setuju (STS), 2 = Tidak Setuju (TS), 3 = Ragu-ragu (R), 4 = Setuju (S), dan 5 = Sangat Setuju (SS). Variabel Pemanfaatan Informasi Kinerja pada Penganggaran, dan Pengetahuan Teknis, diukur dengan skala 1 sampai dengan 5. Skala 1 = Tidak Pernah, 2 = Jarang, 3 = Kadang-kadang, 4 = Sering dan 5 = Selalu. Pengukuran variabel Dukungan Internal dan Dukungan Eksternal dan variabel Kapabilitas Sistem Informasi dan Kemampuan Menjelaskan dan Menilai (Metrik) Kinerja juga diukur dengan skala 1 sampai dengan 5. Skala 1 = Tidak Ada, 2 = Rendah, 3 = Kadang-kadang, 4 = Sedang, dan 5 = Tinggi.

### **Pengujian Instrumen**

Alat pengukuran yang baik adalah alat ukur yang valid, reliabel dan praktis (Cooper dan Schindler, 2003; hal. 231). Peneliti melakukan uji validitas pada dasarnya untuk mengetahui menguji validitas isi (*content validity*) dan validitas konstruk dari instrumen. Uji validitas isi dilakukan dengan meminta pertimbangan dari orang ahli tentang item-item yang ditanyakan. Uji validitas konstruk dilakukan untuk menunjukkan seberapa baik hasil-hasil yang diperoleh dari penggunaan suatu pengukur sesuai dengan teori-teori yang digunakan untuk mendefinisikan konstruk (Jogiyanto, 2004, hal. 128). Uji validitas konstruk ini dilakukan dengan korelasi bivariate antara masing-masing skor indikator dengan skor konstruk. Suatu indikator pertanyaan dinyatakan valid apabila

berkorelasi secara signifikan dengan skor konstruksinya (Ghozali, 2005, hal. 47). Uji validitas dan reliabilitas ini dilakukan sebelum penyebaran kuesioner dengan responden 37 orang mahasiswa Magister Ekonomi Pembangunan yang bekerja di pemerintah daerah, baik sebagai staf maupun pejabat eselon, serta berdasarkan data penelitian.

Hasil korelasi menghasilkan bahwa seluruh item pertanyaan adalah valid untuk semua variabel pada tingkat signifikansi 0,01. Uji reliabilitas dilakukan dengan metoda *cronbach's alpha*. Suatu alat ukur variabel atau konstruk dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach's alpha* > 0,6 (Nunnally, 1967 dalam Ghozali, 2005, hal. 42). Tabel 1 menunjukkan bahwa instrumen semua variabel adalah reliabel, dengan *cronbach's alpha* di atas 0,6.

**Tabel 1**  
**Reliabilitas Instrumen**

Variabel	<i>cronbach's alpha</i>
Dukungan internal	0,7002
Dukungan eksternal	0,8509
Kapabilitas sistem informasi	0,8635
Kemampuan menjelaskan metrik kinerja	0,9154
Pengetahuan teknis	0,8720
Pengembangan pengukuran kinerja	0,9244
Pemanfaatan kinerja pada penganggaran	0,9072

#### Metoda Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

Sebelum analisis kuantitatif, responden nanti akan dikelompokkan berdasarkan karakteristik responden, serta statistik deskriptif akan digunakan untuk menggambarkan profil sampel. Selanjutnya dilakukan analisis *mean* dari distribusi frekuensi. Uji hipotesis mengenai pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, masing-masing akan dilakukan dengan alat analisis regresi linier berganda dengan persamaan:

$$pmdev = \alpha_1 + \beta_{1.1} \text{ dukin} + \beta_{1.2} \text{ dukek} + \beta_{1.3} \text{ ksi} + \beta_{1.4} \text{ metrik} + \beta_{1.5} \text{ pgtek} + e \quad \dots\dots (1)$$

$$usepm = \alpha_1 + \beta_{1.1} \text{ dukin} + \beta_{1.2} \text{ dukek} + \beta_{1.3} \text{ ksi} + \beta_{1.4} \text{ metrik} + \beta_{1.5} \text{ pgtek} + e \quad \dots\dots (2)$$

$$usepm = \alpha_2 + \beta_{2.1} \text{ dukin} + \beta_{2.2} \text{ dukek} + \beta_{2.3} \text{ ksi} + \beta_{2.4} \text{ metrik} + \beta_{2.5} \text{ pgtek} + \beta_{2.6} \text{ pmdev} + e \quad \dots\dots (3)$$

## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Data

Penelitian dilakukan di instansi pemerintah daerah Propinsi DI Yogyakarta. Objek penelitian adalah seluruh dinas dan badan di pemerintah daerah, yaitu pemerintah propinsi DIY, pemerintah kota Yogyakarta, pemerintah kabupaten Sleman, Bantul, Kulonprogo

dan Gunungkidul. Kuesioner diserahkan kepada pejabat eselon 2, 3 dan 4 pada masing-masing dinas dan badan di pemerintah daerah tersebut. Kuesioner yang tersebar adalah sejumlah 660 eksemplar, dan berikut tabel 2 yang menyajikan distribusi dan pengembalian kuesioner.

**Tabel 2**  
**Distribusi dan Pengembalian Kuesioner**

Wilayah	Jumlah Instansi Dinas & Badan	Responden	Jumlah Kuesioner Kembali
Propinsi DIY	14	107	48
Kota Yogyakarta	14	113	48
Kab. Sleman	9	90	62
Kab. Bantul	15	104	71
Kab. Kulonprogo	13	118	60
Kab. Gunungkidul	15	128	73
Jumlah	80	660	362

Secara keseluruhan kuesioner, yaitu sejumlah 660 eksemplar, kuesioner yang kembali adalah 362 eksemplar, atau 54,85%. Tingkat pengembalian ini dapat dicapai peneliti dengan mengantar dan mengambil kembali kuesioner pada waktu yang telah disepakati antara responden dan peneliti. Tidak seluruh kuesioner yang kembali dapat diolah, karena pengisian yang tidak lengkap, kosong, atau pertanyaan yang diisi dengan jawaban ganda untuk pertanyaan dengan jawaban tunggal. Jumlah kuesioner yang dapat diolah adalah 316. Karakteristik responden pada penelitian ini dapat dilihat di Tabel 3 dan Tabel 4 berikut:

**Tabel 3**  
**Karakteristik Responden**

Responden		%	
Pejabat	Eselon 2	7	2,21
	Eselon 3	78	24,68
	Eselon 4	231	73,11
Tingkat pendidikan	SMU dan sederajat	16	5,06
	Akademi / D3	14	4,43
	S1	223	70,57
	S2	62	19,62
	S3	1	0,32
Masa kerja di instansi pemerintah	30 – 35 tahun	27	8,54
	20 – 29 tahun	109	34,49
	10 – 19 tahun	127	40,19
	< 10 tahun	53	16,78

**Tabel 4**  
**Deskripsi masa jabatan responden**

Lamanya menjabat	Eselon		
	2	3	4
> 20 tahun			1
10 – 19 tahun		10	22
< 10 tahun	7	68	208
Jumlah	7 orang	78 orang	231 orang

### Statistik Deskriptif

Hampir seluruh responden menyatakan bahwa pengukuran kinerja telah dikembangkan oleh organisasinya (tabel 5). Ukuran kinerja yang paling banyak dikembangkan adalah kualitas produk atau layanan, dan ini dinyatakan oleh 47,2% dari responden. Sementara itu, meski tidak di semua aktivitas, 44,6% responden juga banyak mengembangkan ukuran berupa kuantitas produk atau layanan, serta kepuasan *customer* (40,8%). Penentuan indikator kinerja baik berupa kuantitas, efisiensi, kepuasan *customer*, maupun kualitas produk atau layanan tersebut, didasari oleh kemampuan satuan kerja atas tiga hal, yaitu: menentukan indikator, mengarahkan indikator untuk menganalisis kinerja, dan kapasitas organisasi yang mendukung ukuran kinerja dikembangkan.

**Tabel 5**  
**Jenis ukuran kinerja yang dikembangkan**

Jenis Ukuran Kinerja	Pengembangan di Aktivitas atau Program (%)				
	Tidak ada sama sekali	Sedikit	Sedang	Banyak	Di semua aktivitas
Kuantitas produk atau layanan	0,9	5,7	24,4	44,6	24,4
Efisiensi program	1,9	4,4	33,5	20,6	39,6
Kepuasan <i>customer</i>	3,2	7,3	33,5	15,2	40,8
Kualitas produk atau layanan	1,3	6	29,7	15,8	47,2
Ukuran-ukuran lainnya	2,2	9,2	40,8	10,8	37

Informasi kinerja dimanfaatkan pada tiga tahap dalam penganggaran (tabel 6), yaitu: tahap persiapan, tahap telaah dan pertimbangan oleh dewan legislatif, dan tahap eksekusi. Para responden menyatakan bahwa informasi kinerja digunakan pada penganggaran, terutama pada tahap telaah dan pertimbangan.

**Tabel 6**  
**Pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran**

Tahap pada penganggaran	Prosentase
Persiapan	51,3
Telaah dan pertimbangan	67,7
Eksekusi	48,1

### Uji Asumsi Klasik

Pada penelitian ini, normalitas distribusi residual dideteksi dengan uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S) terhadap *unstandardized residual*. Hasil pengujian normalitas residual pada ketiga model menunjukkan bahwa data residual berdistribusi normal. Nilai Kolmogorov-Smirnov (K-S) model pertama = 1,063, sig. = 0,208, model kedua menghasilkan nilai K-S = 0,610, sig.=0,850, dan model ketiga: nilai K-S=0,455, sig.=0,986.

Selain uji normalitas, dilakukan pendeteksian ada atau tidaknya heterokedastisitas dilakukan dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel dependen, yaitu ZPRED, dengan residualnya, SRESID. Hasil grafik *scatterplot* untuk ketiga model regresi menunjukkan titik-titik tidak membentuk pola yang jelas, serta menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini berarti pada ketiga model regresi tidak terjadi heterokedastisitas.

Model yang baik adalah model yang tidak terjadi korelasi di antara variabel independennya. Terjadi atau tidaknya multikolinieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan *variance inflation factor* (VIF). Nilai *cutoff* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinieritas adalah nilai *tolerance* < 0,10 atau VIF > 10 (Ghozali, 2005, hal. 92). Hasil pengujian pada regresi pertama, kedua dan ketiga menunjukkan bahwa tidak ada variabel independen yang mengindikasikan terjadinya multikolinieritas (lampiran 4).

### Pengujian Hipotesis

#### *Hipotesis 1*

Pengujian hipotesis dilakukan dengan metoda regresi linier berganda. Metoda ini digunakan untuk mengetahui pengaruh faktor politis, yang terdiri dari dukungan internal dan dukungan eksternal, serta faktor teknis, meliputi kapabilitas sistem informasi, kemampuan menjelaskan metrik kinerja, dan pengetahuan teknis, terhadap pengembangan pengukuran kinerja. Seluruh variabel independen tersebut diregresikan bersama-sama terhadap pengembangan pengukuran kinerja. Hasil regresi tampak pada tabel 7 berikut:

**Tabel 7**  
**Hasil Regresi dengan Variabel Dependen Pengembangan Pengukuran Kinerja**

Variabel	Koefisien	t	Sig	Hasil
Konstanta	2,118	14,381	0,000	
Dukungan internal	0,238	5,482	0,000	Signifikan
Dukungan eksternal	0,163	4,417	0,000	Signifikan
Kapabilitas sistem informasi	0,027	0,760	0,448	Tidak Signifikan
Ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja	-0,032	-0,832	0,406	Tidak Signifikan
Pengetahuan teknis	0,065	2,317	0,021	Signifikan
$R^2 = 0,332$ Adjusted $R^2 = 0,321$ $F = 30,786$				

Hasil di tabel 7 menunjukkan pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen pada level signifikansi 0,05. Semua faktor politis, yaitu dukungan internal dan dukungan eksternal, berpengaruh secara signifikan terhadap pengembangan pengukuran kinerja. Sementara itu, faktor teknis yang berpengaruh secara signifikan adalah pengetahuan teknis. Dengan demikian hipotesis 1 diterima kecuali untuk variabel kapabilitas sistem informasi dan ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja.

### Hipotesis 2

pengembangan pengukuran kinerja menghasilkan informasi yang disediakan untuk penganggaran berbasis kinerja. informasi ukuran kinerja ini tidak akan berarti jika tidak dimanfaatkan. pengujian hipotesis ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh faktor politik dan faktor teknis terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran, melalui adanya pengembangan pengukuran kinerja.

**Tabel 8**  
**Hasil Regresi dengan Variabel Dependen Pemanfaatan Informasi Kinerja pada Penganggaran dan Variabel Intervening Pengembangan Pengukuran Kinerja**

Responden	Standardized Coefficients	t	Sig	Hasil
Konstanta		0,539	0,590	
Dukungan internal	0,124	2,397	0,017	Signifikan
Dukungan eksternal	0,252	4,870	0,000	Signifikan
Kapabilitas sistem informasi	0,065	1,122	0,263	Tidak Signifikan

Ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja	-0,072	-1,226	0,221	Tidak Signifikan
Pengetahuan teknis	0,147	3,371	0,001	Signifikan
Pengembangan pengukuran kinerja	0,403	8,420	0,000	Signifikan
$R^2 = 0,034$ Adjusted $R^2 = 0,018$ $F = 2,168$				

Pada pengujian hipotesis kedua ini, tampak bahwa melalui pengembangan pengukuran kinerja, faktor politis, yaitu dukungan internal dan dukungan eksternal berpengaruh positif terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran. Sementara itu faktor teknis, hanya pengetahuan teknis yang berpengaruh signifikan terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran. Ini berarti hipotesis kedua diterima, kecuali untuk variabel kapabilitas sistem informasi dan ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja.

### Hipotesis 3

Pengaruh langsung dari masing-masing variabel independen terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran tampak pada Tabel 9. Hasilnya juga menunjukkan bahwa variabel dukungan internal, dukungan eksternal, dan pengetahuan teknis berpengaruh positif secara signifikan terhadap pemanfaatan informasi kinerja untuk penganggaran. Variabel kapabilitas sistem informasi dan ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja tidak signifikan berpengaruh terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran.

**Tabel 9**  
**Hasil Regresi dengan Variabel Dependen Pemanfaatan Informasi Kinerja pada Penganggaran dan Variabel Intervening Pengembangan Pengukuran Kinerja**

Variabel	Koefisien	t	Sig	Hasil
Konstanta	1,284	6,841	0,000	
Dukungan internal	0,257	4,636	0,000	Signifikan
Dukungan eksternal	0,303	6,443	0,000	Signifikan
Kapabilitas sistem informasi	0,061	1,343	0,180	Tidak Signifikan
Ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja	-0,073	-1,468	0,143	Tidak Signifikan
Pengetahuan teknis	0,146	4,073	0,000	Signifikan
$R^2 = 0,030$ Adjusted $R^2 = 0,011$ $F = 1,569$				

## Pembahasan

Variabel yang berpengaruh terhadap pengembangan pengukuran kinerja dan pemanfaatan informasi kinerja untuk penganggaran diikhtisarkan pada tabel 10 berikut:

**Tabel 10**  
**Ikhtisar Hasil**

Faktor	Variabel	Pengembangan pengukuran kinerja	Pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran
Politik	Dukungan Internal	Signifikan	Signifikan
	Dukungan Eksternal	Signifikan	Signifikan
Teknis	Pengetahuan Teknis	Signifikan	Signifikan
	Kapabilitas Sistem Informasi	Tidak signifikan	Tidak Signifikan
	Ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja	Tidak Signifikan	Tidak Signifikan

Hasil tersebut menunjukkan bahwa dukungan internal, dukungan eksternal, dan pengetahuan teknis berpengaruh terhadap pengembangan pengukuran kinerja, dan pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran baik secara langsung maupun tidak langsung melalui pengembangan pengukuran kinerja. Kapabilitas sistem informasi dan ketidakmampuan menjelaskan dan menilai metrik kinerja tidak berpengaruh baik pada pengembangan pengukuran kinerja maupun pada pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran, secara langsung dan tidak langsung melalui pengembangan pengukuran kinerja.

### **Pengembangan Pengukuran Kinerja Ditinjau dari Dukungan Internal dan Eksternal serta Kapabilitas Teknis**

Diamond (2005) berargumen bahwa pengembangan sistem pengukuran kinerja yang komprehensif membutuhkan tiga kemampuan, yaitu: (1) menjelaskan apa yang dimaksud “kinerja” dan bagaimana mengukurnya; (2) menguasai isu-isu teknis perancangan dan penggunaan ukuran “kinerja” tersebut; (3) membuat informasi kinerja relevan dengan keputusan alokasi sumberdaya. Jadi, titik kritis pertama pada pengukuran kinerja adalah mendefinisikan kinerja yang diawali dengan mengartikulasikan tujuan. Kinerja tidak dapat diukur sampai dengan tujuan dapat diterjemahkan menjadi hasil yang dapat diukur (*measurable*). Langkah pertama ini sering kali sulit diterapkan oleh instansi pemerintah. Kinerja bisa sangat tergantung pada sistem manajemen anggaran yang lebih luas. Jika sistem manajemen anggarannya adalah anggaran tradisional, kinerja akan didefinisikan dengan ukuran-ukuran ketaatan dan *stewardship*. Jika sistem manajemen anggaran terfokus pada output, maka input akan dihubungkan dengan output sebagai indikator efisiensi atau produktifitas. Sedangkan sistem manajemen anggaran yang berfokus pada

*outcome*, dan kriteria sukses ditentukan oleh dampaknya pada masyarakat, maka kinerja akan didefinisikan oleh ukuran-ukuran efektifitas *output* yang dihasilkan, dengan menghubungkan output instansi pemda dengan pencapaian sasaran sebagai indikator keefektifan. Pada sistem seperti ini, kos sering kali dibandingkan dengan *outcome* akhir yang dicapai sebagai pengukur keefektifan kos, atau sebagai indikator *value-for-money*. Wang (2000) menyatakan bahwa pengembangan pengukuran kinerja berawal dari kemampuan instansi pemerintah untuk mengidentifikasi sasaran organisasinya. Penentuan indikator kinerja dengan identifikasi dan penentuan sasaran organisasi, membantu mengarahkan analisis kinerja, sampai dengan membangun kapasitas pengukuran kinerja.

Hasil penelitian ini mendukung Julnez & Holzer (2001) yang menyimpulkan bahwa partisipasi *stakeholders* internal berpengaruh positif terhadap proses pengembangan ukuran kinerja. Dengan kata lain, adanya partisipasi *stakeholder* internal dapat membantu pengukuran kinerja, dan sebaliknya, jika tidak hanya sedikit dukungan dari internal, atau tidak sama sekali, maka proses akan terhambat. Dukungan ini berupa inisiatif dari pimpinan dan keterlibatan karyawan manajemen dan staf pada pengembangan ukuran kinerja. Konflik yang terjadi ketika penentuan ukuran kinerja dapat dikurangi dengan adanya inisiatif pimpinan instansi.

Temuan penelitian tentang pengaruh dukungan eksternal yang signifikan terhadap pengembangan pengukuran kinerja, konsisten dengan Wang (2000) dan Julnez & Holzer (2001). Wang (2000) menyatakan bahwa pada pengembangan pengukuran kinerja juga dipertimbangkan makna ukuran yang akan digunakan masyarakat untuk menganalisis kinerja instansi pemda. Dukungan eksternal tersebut juga dalam bentuk adanya ekspektasi efisiensi dan tuntutan akuntabilitas dari masyarakat (Julnez & Holzer, 2001).

Kapabilitas sistem informasi dan ketidakmampuan dalam menjelaskan dan menilai metrik kinerja tidak berpengaruh terhadap pengembangan pengukuran kinerja. Hasil ini mendukung Cavalluzzo (2003). Cavalluzzo (2003) menyatakan bahwa keterbatasan data tidak berpengaruh terhadap pengembangan sistem pengukuran. Pada saat pengembangan pengukuran, keterbatasan data atau kapabilitas sistem informasi belum banyak dipertimbangkan. Keterbatasan data akan berpengaruh pada pengembangan pengukuran kinerja ketika adanya pelatihan yang ekstensif dan tingginya ketidakmampuan dalam menjelaskan dan menilai metrik kinerja. Namun, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ketidakmampuan dalam menjelaskan dan menilai metrik kinerja juga tidak berpengaruh pada pengembangan pengukuran kinerja. Hal ini dapat dijelaskan oleh temuan Mahmudi (2003), bahwa pembobotan indikator kinerja masih dilakukan dengan perasaan (*common-sense*), serta penetapan indikator kinerja di instansi pemda terkesan asal jadi dan berkonsentrasi pada ukuran yang gampang diukur. Dengan demikian pengembangan pengukuran kinerja belum terbiasa menggunakan data, sehingga keterbatasan data maupun sulitnya (ketidakmampuan) menjelaskan dan menilai metrik kinerja tidak berpengaruh

terhadap pengembangan pengukuran kinerja, meskipun sebagian besar (83,22%) responden telah memiliki pengalaman kerja di instansi pemerintah lebih dari 10 tahun.

Sementara itu, hasil penelitian yang menunjukkan pengetahuan teknis berpengaruh positif secara signifikan terhadap pengembangan pengukuran kinerja ini mengkonfirmasi hasil Julnez & Holzer (2001). Ini berarti bahwa pengetahuan teknis yang diperoleh melalui publikasi tentang cara mengukur kinerja baik dari BPKP, media massa, publikasi internal atau internet, keterlibatan ahli atau konsultan dalam pengembangan dan evaluasi ukuran kinerja, perbantuan atau asistensi auditor BPKP, pelatihan, *workshop*, seminar tentang pengukuran kinerja, dapat mendukung pengembangan pengukuran kinerja.

### **Pemanfaatan Informasi Kinerja pada Penganggaran Ditinjau dari Dukungan Internal dan Eksternal serta Kapabilitas Teknis**

Pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran dapat bersifat *presentational*, *informed* atau *direct linkage*, maupun *direct linkage* (Curristine, 2005). Penganggaran yang menggunakan informasi kinerja secara *presentational*, menggunakan ukuran-ukuran kinerja sebagai informasi latar belakang (*background*) saja. Biasanya ini diterapkan oleh negara-negara pada tahap awal pengembangan ukuran kinerja. Informasi kinerja semata-mata untuk tujuan akuntabilitas atau alasan informasional. Sedangkan pada *performance informed or indirect performance budgeting*, informasi pencapaian kinerja terhadap target tidak atau jarang digunakan untuk menentukan alokasi anggaran, maka informasi itu sering digunakan dalam proses anggaran bersama-sama dengan informasi lain atau dengan kebijakan fiskal, prioritas fiskal dan faktor-faktor politis. Pada *direct performance budgeting* secara tidak langsung menghubungkan hasil kinerja pada *appropriations* (rumus-rumus anggaran). Penggunaan pendekatan ini ada pada negara yang telah bertahun-tahun menerapkan ukuran kinerja dan berkonsentrasi pada negara tertentu dan sektor tertentu (umumnya pada sektor pendidikan dan kesehatan).

Di Indonesia, informasi kinerja digunakan ketika penyusunan Arah dan Kebijakan Umum yang kemudian menjadi salah satu dasar penyusunan anggaran. Sumber informasi lain yang digunakan dalam penganggaran antara lain: hasil penjangkauan aspirasi masyarakat, pokok-pokok pikiran DPRD, Kebijakan Keuangan Daerah, peraturan daerah (perda) tentang pengelolaan keuangan daerah dan struktur organisasi, serta ketentuan-ketentuan dari internal instansi daerah maupun dari eksternal, keputusan tentang standar pelayanan, tingkat pencapaian kinerja, dan standar biaya (Bastian, 2005, hal. 152).

Pengaruh variabel-variabel independen pada penelitian ini terhadap pemanfaatan informasi kinerja, sama dengan pengaruhnya terhadap pengembangan pengukuran kinerja. Dukungan internal dan eksternal berpengaruh positif terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran, baik tidak langsung melalui pengembangan pengukuran kinerja, maupun langsung. Ini berarti keterlibatan pimpinan berupa inisiatif dari pimpinan

dan keterlibatan karyawan manajemen dan staf, serta keterlibatan masyarakat baik oleh LSM maupun DPRD dapat mendukung pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran. Sementara itu, kapabilitas sistem informasi dan ketidakmampuan dalam menjelaskan menilai metrik kinerja tidak berpengaruh terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran. Hasil mengenai kapabilitas sistem informasi tersebut menunjukkan bahwa data yang handal, kemampuan teknologi informasi untuk menyediakan data, biaya pengumpulan data, data yang tepat waktu, tidak berpengaruh terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran. Demikian pula yang terjadi pada metrik kinerja. Kesulitan-kesulitan yang terkait dengan ukuran (metrik) kinerja, meliputi sulitnya menentukan ukuran kinerja yang tepat, sulitnya membedakan apakah hasil yang dicapai disebabkan oleh suatu program atau karena faktor lain, sulitnya memperbaiki suatu program berdasarkan informasi kinerja, serta sulitnya menentukan metoda atau cara penggunaan ukuran kinerja untuk menyusun atau merevisi sasaran, tidak berpengaruh terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran. Namun, pengetahuan teknis berpengaruh terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran, baik langsung maupun tidak langsung melalui pengembangan pengukuran kinerja. Ini menunjukkan bahwa publikasi tentang cara mengukur instansi kinerja (dari BPKP, media massa, publikasi internal, internet), keterlibatan tenaga ahli, konsultan, asistensi dan perbantuan, pelatihan, berpengaruh terhadap pengembangan pengukuran kinerja dan pemanfaatannya pada penganggaran.

## **5. SIMPULAN, SARAN DAN KETERBATASAN PENELITIAN**

### **Simpulan**

Hasil penelitian mengindikasikan bahwa perubahan menuju anggaran kinerja di instansi pemda dipengaruhi oleh politik, meliputi dukungan internal dan eksternal. Baik dukungan internal dan eksternal berpengaruh langsung dan tidak langsung terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran, melalui pengembangan pengukuran kinerja. Ini berarti pengembangan dan pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran membutuhkan inisiatif pimpinan, keterlibatan staf manajemen dan non manajemen, serta pihak legislatif dan masyarakat.

Faktor teknis yang berpengaruh pada pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran adalah pengetahuan teknis. Kapabilitas sistem informasi dan ketidakmampuan menilai dan menjelaskan metrik kinerja teknis tidak berpengaruh terhadap pengembangan dan pemanfaatan informasi kinerja, dan ini menunjukkan bahwa instansi pemda belum siap menghadapi perubahan menuju anggaran berbasis kinerja. Namun, signifikansi pengaruh pengetahuan teknis, baik langsung maupun tidak langsung terhadap pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran melalui pengembangan pengukuran kinerja menunjukkan adanya peran pihak luar (BPKP, konsultan, tenaga ahli, asistensi, pelatihan tentang pengukuran kinerja) untuk mendampingi instansi pemda dalam menghadapi perubahan tersebut.

**Saran**

Peran pihak eksternal untuk membantu instansi mengembangkan pengukuran kinerja dan mendukung pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran sangat diperlukan. Dukungan ini dapat berupa pemanfaatan informasi kinerja oleh DPRD ketika menentukan sasaran pemerintah, mengembangkan ukuran-ukuran kinerja, dan mengalokasikan sumberdaya. Masyarakat pun dapat dilibatkan untuk menentukan ukuran-ukuran kinerja serta memanfaatkannya. Di samping itu, untuk memotivasi pengembangan dan pemanfaatan informasi kinerja, perlu juga dibentuk *reward* dan *punishment* baik formal maupun informal.

Informasi kinerja yang digunakan pada penganggaran tidak sepenuhnya menggunakan LAKIP, boleh jadi masih menggunakan informasi keuangan saja. Oleh karena itu, untuk meningkatkan pemanfaatannya perlu dipertimbangkan sistem yang dapat mengintegrasikan antara data LAKIP dengan penganggaran.

**Keterbatasan Penelitian dan Riset Selanjutnya**

Responden penelitian ini adalah pihak eksekutif. Mengingat adanya signifikansi pengaruh faktor politis terhadap pengembangan ukuran kinerja dan pemanfaatan informasi kinerja, maka perlu juga dilakukan penelitian yang menggunakan responden pihak legislatif atau para pengguna informasi kinerja instansi pemda lainnya, sehingga dapat diketahui sejauh mana usaha mereka untuk membantu instansi pemda untuk mengembangkan ukuran kinerja, maupun sejauh mana pemanfaatan informasi kinerja yang telah dikembangkan instansi pemda.

$R^2$  yang kecil (0,332, pada pengembangan pengukuran kinerja, dan 0,034 pada pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran) mengindikasikan bahwa masih ada variabel-variabel lain yang dapat berpengaruh terhadap pengembangan pengukuran kinerja dan pemanfaatan informasi kinerja pada penganggaran. Dengan demikian, masih perlu dilakukan penelitian lanjutan dengan menambahkan faktor lain.

**DAFTAR KEPUSTAKAAN**

- Anderson, S.W., dan Young, S.M., 1999, *The Impact of Contextual and Process Factors on The Evaluation of Activity-Based Costing Systems*. Accounting, Organizations and Society, 24, hal. 525-559
- Andrews, Matthew, 2004, *Authority, Acceptance, Ability and Performance-Based Budgeting Reforms*, The International Journal of Public Sector Management, Vol. 17 No. 4, Emerald Group Publishing Limited, hal. 332 – 344, [www.emeraldinsight.com/0951-3558.htm](http://www.emeraldinsight.com/0951-3558.htm)

- Bastian, Indra, 2005, *Tata Usaha Anggaran*, dalam *Anggaran Berbasis Kinerja*, editor: Wahyudi Kumorotomo dan Erwan Agus Purwanto, Magister Administrasi Publik Universitas Gadjah Mada dan Asosiasi DPRD Kota Seluruh Indonesia, hal. 149-169
- Indra Bastian. 2006. *Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar*. Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Berman, Evan, dan Wang, XiaoHu, 2000, *Performance Measurement in US Counties: Capacity for Reform*, *Public Administration Review*, Vol. 60 No. 5, hal. 409 – 420
- BPKP, 2003, <http://www.bpkp.go.id/index.php?idunit=11&idpage=91>
- Broom, Cheryle, A, 1995, *Performance-based Government Models: Building a Track Record*, *Public Budgeting and Finance*, 15 Winter, hal. 3-17
- Cavalluzzo, Ken S., and Ittner, Christopher D., 2003, *Implementing Performance Measurement Innovations: Evidence From Government*, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=396160](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=396160)
- Cooper, Donald R., dan Schindler, Pamela S., 2003, *Business Research Method*, Eight Edition, International Edition, McGraw-Hill, Singapore
- Curristine, Teresa, 2005, *Performance Information in Budget Process: Results of the OECD 2005 Questionnaire*, *OECD Journal on Budgeting*, Volume 5 No. 2, hal. 87-131
- Crittenden, Willam F., et al., 2004, *An Uneasy Alliance: Planning and Performance in Non Profit Organizations*, *International Journal of Organization Theory and Behavior*, 6 (4), Spring 2004, ABI/INFORM Global, PrAcademic Press, hal. 81-106
- Diamond, Jack, 2005, *Establishing a Performance Management Framework for Government*, IMF Working Paper, March, International Monetary Fund, hal. 1-27
- Ferry Laurensius dan Abdul Halim, 2005, *Pengaruh Faktor-faktor Rasional, Politik, dan Kultur Organisasi terhadap Pemanfaatan Informasi Kinerja Instansi Pemerintah Daerah*, *Kumpulan Materi Simposium Nasional Akuntansi ke-8, Ikatan Akuntan Indonesia*, hal. 774-790
- Franklin, Aimee, 2002, *An Examination of The Impact of Budget Reform on Arizona and Oklahoma Appropriations*, *Public Budgeting and Finance*, 22 (3), hal. 26-45
- Imam Ghozali, 2005, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Hair, Joseph H., Anderson, Ralph E., Tatham Ronald L., dan Black William C., 1998, *Multivariate Data Analysis*, Prentice Hall International, Inc., 5th edition, New Jersey
- Halachmi, Arie, 2002, *A Brief Note on Methodology of Measuring Productivity of Services at The Local Level*, *International Journal of Organization Theory and Behavior*, Vol. 5, Nos. 3 & 4, hal. 215-218

- Jogiyanto Hartono, 2004, *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-pengalaman*, BPFE, Yogyakarta.
- Hatry, Harry P., 1999, *Performance Measurement: Getting Results*, The Urban Insitute Press, Washington DC.
- Hood, C., 1995, *The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, hal. 93-109
- Hyndman, Noel S dan Anderson, Robert, 1997, *A Study of The Use of Targets in Planning Documents of Executives Agencies*, Financial Accountability and Management, Blackwell Publishing, United Kingdom, hal. 139-164
- Ittner, Christopher D., dan David F. Larcker, 1998, *Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications*. Journal of Management Accounting Research, Vol. 10, hal. 205-238
- Jones, L.R., 1993, *Counterpoint Essay: Nine Reasons Why The CEO Act May Not Achieve Its Objectives*. Public Bugeting and Finance, 13 (1), hal. 87-94
- Jones, Rowan dan Pendlebury, Maurice, 2000, *Public Sector Accounting*, Prentice Hall, United Kingdom.
- Jordan, Meagan M., dan Hackbart, Merl M., 1999, *Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A Status Assessment*, Public Budgeting and Finance, 19 (1), hal. 29-45
- Julnes, Patricia de Lancer dan Holzer, Marc, 2001, *Promoting The Utilization of Performance-Measurers in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation*, Public Administration Review, Vol. 61 No. 6, hal. 693-708
- Kwon, T., dan Zmud, R., 1987, *Unifying The Fragmented Models of Information Systems Implementation, dalam R.J. Boland and R. Hirschiem*, Critical Issues in Information Systems Research, John Wiley, New York.
- Kravchuk, Robert S., dan Shank, Ronald W., 1996, *Designing Effective Performance Measurement Systems Under The Government Performance and Results Act of 1993*. Public Administration Review, 56 (4), hal. 348-358
- Krumwiede, K., 1998, *The Implementation Stages of Activity-Based Costing and The Impact of Contextual and Organizational Factors*. Journal of Management Accounting Research, 10, hal. 239-277
- Lembaga Administrasi Negara (LAN) dan BPKP, 2000, *Pengukuran Kinerja Instansi Pemerintah*, Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP), Lembaga Administrasi Negara, Jakarta
- Mahmudi, 2003, *Pengukuran Kinerja di Instansi Pemerintah Daerah*, tesis UGM, tidak dipublikasikan

- Mahsun, Mohamad, 2005, *Analisis Performance Expectation Gap antara Public Servants dengan Direct Users Kantor Pemadam Kebakaran di Daerah Istimewa Yogyakarta*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik, Vol. 06, No. 01, Februari 2005, hal. 156-184
- Mardiasmo, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*, Andi Offset, Yogyakarta
- Melkers, Julia dan Willoughby, Katherine, 1998, *The State of States: Performance-Based Budgeting Requirements in 47 of 50*, Public Administration Review, Vol. 58 No. 1, hal. 66-73
- \_\_\_\_\_, 2001, *Budgeters' Views of State Performance-Budgeting Systems: Distinction across Branches*, Public Administration Review, Vol. 61 No. 1, hal. 54-64
- \_\_\_\_\_, 2005, *Models of Performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting Effects*, Public Administration Review, Vol. 65 No. 2, hal. 180-190
- Modell, Sven, 2004, *Performance Measurement Myths in The Public Sector: A Research Note*, Financial Accountability & Management, 20 (1), February 2004, Blackwell Publishing, United Kingdom, hal. 39-55
- Morley, Elaine, Bryant, Scott P., dan Hatry, Harry P., 2001, *Comparative Performance Measurement*, The Urban Institute Press, Washington DC
- Mwita, Isaac John, 2000, *Performance Management Model*, The International Journal of Public Sector Management, MCB University Press, Vol. 133, No. 1, hal. 19-37
- Nunnally, J., 1967, *Psychometric Methods*, McGraw-Hill, New York, dalam Imam Ghozali, 2005, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Nyland, Karl dan Pettersen, Inger Johanne, 2004, *The Control Gap: The Role of Budgets, Accounting Information and (Non-) Decisions in Hospital Settings*, Financial Accountability & Management, 20 (1), February 2004, Blackwell Publishing, United Kingdom, hal. 77-102
- OECD (Organization for Economic Co-operation and Development), 2005, *Using Performance Information for Managing and Budgeting*, GOV/PGC/SBO(2005)3, OECD, Paris
- Poister, Theodore H., dan Streib, Gregory, 1999, *Performance Measurement in Municipal Government: Assessing the State of Practice*, Public Administration Review, Vol. 59 No. 4, hal. 325-335
- Riandi Putra, 2003, *Faktor-faktor Penghambat Implementasi SAKIP di Lingkungan Provinsi Kalimantan Timur*, [www.bpkp.go.id](http://www.bpkp.go.id)

- Shields, M., 1995, *An Empirical Analysis of Firm's Implementation Experiences with Activity-Based Costing*, *Journal of Management Accounting Research*, 7, hal. 1-28
- Swindel, David, dan Kelly, Janet M., 2000, *Linking Citizen Satisfaction Data to Performance Measures: A Preliminary Evaluation*, *Public Performance and Management Review*, Vol. 24 No. 1, hal. 30 – 52
- Sujana, Edi, 2002, *Persepsi Pemakai Laporan Keuangan Sektor Publik terhadap Pelaporan Pertanggungjawaban Keuangan Pemerintah Daerah*, tesis MSi Ilmu Akuntansi UGM, tidak dipublikasikan
- Wang, Xiaohu, 2000, *Performance Measurement in Budgeting: A Study of County Governments*, *Public Budgeting & Finance*, Fall, hal. 102-118
- \_\_\_\_\_, 2002, *Perception and Reality in Developing an Outcome Performance Measurement System*, *International Journal of Public Administration*, 25 (6), Marcel Dekker, Inc., hal. 805 – 829
- Wholey, Joseph S., 1999, *Quality Control: Assessing the Accuracy and Usefulness of Performance Measurement Systems* dalam Hatry, Harry P., *Performance Measurement: Getting Results*, The Urban Institute Press, Washington DC
- Wilkins, Kevin, 1996, *Performance Measurement: A Work in Progress*, Minnesota's Department of Labor and Industry, Washington DC, ASPA, Center for Accountability and Performance, dalam Julnes, Patricia de Lancer and Marc Holzer, 2001, *Promoting The Utilization of Performance-Measurers in Public Organizations: An Empirical Study of Factors Affecting Adoption and Implementation*, *Public Administration Review*, Vol. 61 No. 6, hal. 693-708
- Wilkinson, Joseph W., Cerullo, Michael J., Raval, Vasant, Wong-on-Wing Bernard, 2000, *Accounting Information Systems – Essential Concepts and Applications*, Fourth Edition, John Wiley and Sons, Inc, USA
- Willoughby, Katherine G, 2004, *Performance Measurement and Budget Balancing: State Government Perspective*, *Public Budgeting and Finance*, Summer, hal. 21-39
- Willoughby, Katherine G, dan Julia Melkers, 2000, *Implementing PBB: Conflicting Views of Success*, *Public Budgeting and Finance*, Vol. 20 No. 1, hal. 105 – 120

### Lampiran 1 Statistik Deskriptif

	N Statistic	Minimum Statistic	Maximum Statistic	Mean		Std. Statistic	Skewness		Kurtosis	
				Statistic	Std. Error		Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
DUKIN	316	2	5	3.80	.643	-803	.137	.872	.273	
DUKEK	316	1.0	5.0	3.741	.7711	-730	.137	.595	.273	
KSI	316	1	5	2.63	.915	.305	.137	-.836	.273	
METRIK	316	1	5	2.81	.851	-.074	.137	-.973	.273	
PGTEK	316	1.0	5.0	2.630	.8733	.143	.137	-.405	.273	
PMDEV	316	1.9048	5.0000	3.784509	.4775099	-.207	.137	1.430	.273	
USEPM	316	1.5385	5.0000	3.730039	.6521233	-.423	.137	.488	.273	
Valid N (listwise)	316									

### Lampiran 2 Pengujian Multikolinieritas

Variabel	Regresi Pertama		Regresi Kedua		Regresi Ketiga	
	Nilai Tolerance	VIF	Nilai Tolerance	VIF	Nilai Tolerance	VIF
Dukungan internal	0,628	1,592	0,573	1,747	0,628	1,592
Dukungan eksternal	0,608	1,646	0,572	1,749	0,608	1,646
Kapabilitas sistem informasi	0,461	2,171	0,460	2,175	0,461	2,171
Kemampuan menilai metrik kinerja	0,447	2,237	0,446	2,242	0,447	2,237
Pengetahuan teknis	0,816	1,226	0,802	1,247	0,816	1,226