



## Evaluasi Penerapan *Performance Based Budgeting* pada Pemerintah Provinsi di Indonesia

Nyoman Ayu Wulan Trisna Dewi\*, I Gd Nandra Hary Wiguna  
Universitas Pendidikan Ganesha, Jl. Udayana 11, Singaraja, Bali, Indonesia  
\*(ayu.wulan@undiksha.ac.id)

### ABSTRAK

Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah untuk menjawab permasalahan yang timbul akibat penggunaan anggaran tradisional adalah dengan reformasi anggaran, yakni menerapkan anggaran berbasis kinerja. Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi penerapan anggaran berbasis kinerja dengan menggunakan empat rasio kinerja keuangan yakni rasio ekonomi, rasio efisiensi, dan rasio efektivitas yang merupakan cerminan dari konsep value for money serta rasio kemandirian daerah. Penelitian ini ingin melihat perbedaan kinerja keuangan sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja. Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa ringkasan anggaran pendapatan dan belanja serta ringkasan realisasi pendapatan dan belanja pemerintah provinsi di Indonesia pada periode sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja. Analisis data menggunakan statistik deskriptif dan pengujian hipotesis menggunakan uji beda Paired Sample T Test. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan kinerja keuangan berdasarkan rasio ekonomi, efektifitas, dan rasio kemandirian daerah sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja. Hasil ini menunjukkan bahwa upaya penerapan anggaran berbasis kinerja telah mampu menurunkan ketidakekonomisan penggunaan belanja daerah yang digunakan pemerintah serta kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan pendapatan yang direncanakan dibandingkan dengan target yang ditetapkan telah berjalan dengan efektif.

**Kata kunci:** Anggaran Berbasis Kinerja; Kinerja Keuangan; *Value for Money*; Kemandirian Daerah

### ABSTRACT

*One of the efforts made by the government to address the problems arising from the use of traditional budgets is by reforming the budget, namely implementing performance-based budgets. This study aims to evaluate the application of performance-based budgeting by using four financial performance ratios namely the economic ratio, efficiency ratio, and effectiveness ratio which is a reflection of the concept of value for money and the ratio of regional independence. This study wants to see differences in financial performance before and after the implementation of performance-based budgeting. This study uses secondary data in the form of a summary of the revenue and expenditure budget as well as a summary of the realization of the revenue and expenditure of the provincial government in Indonesia in the period before and after the implementation of performance-based budgeting. Data analysis using descriptive statistics and hypothesis testing using the Paired Sample T-Test. The results showed that there were significant differences in financial performance based on economic ratios, effectiveness, and regional independence ratios before and after the implementation of performance-based budgeting. These results indicate that efforts to implement performance-based budgeting have been able to reduce the*

*economical use of regional spending used by the government as well as the ability of local governments to realize planned revenues compared to targets set effectively.*

**Keywords:** Performance Based Budgeting; Financial Performance; Value for Money; Fiscal Decentralization

---

## **PENDAHULUAN**

Salah satu harapan dari publik pada era transparansi dan akuntabilitas saat ini adalah terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik. Sebagai implikasi dari meningkatnya tuntutan terhadap penyelenggaraan tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Governance*), terdapat beberapa unsur yang perlu diperhatikan yakni transparansi penyelenggaraan pemerintahan, akuntabilitas, serta tujuan yang jelas dengan penerapan anggaran berbasis kinerja (Anggarini & Puranta, 2010). Timbulnya kekacauan dari perencanaan yang telah disusun sebelumnya diakibatkan oleh anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja atau dengan kata lain basis anggaran tradisional yang digunakan lebih berfokus pada aspek *input* (Mardiasmo, 2009). Anggaran berbasis kinerja memegang peranan penting sebagai wujud reformasi pengelolaan keuangan.

Dalam semangat *New Public Management* (NPM), penganggaran berbasis kinerja kembali menarik minat akademisi dan praktisi, yang tercermin dari berbagai macam pendekatan dan hasil penelitian telah meramaikan perdebatan tentang topik ini (Mauro, Cinquini, & Grossi, 2017). Penyelenggaraan pemerintahan yang sentralistik pada era Orde Baru telah membawa dampak pada menurunnya kreativitas dan responsibilitas daerah serta tingginya tingkat ketergantungan pemerintah daerah kepada pemerintah pusat (Adisasmita, 2011). Dengan adanya permasalahan ini dipandang perlu dilakukannya reformasi pengelolaan keuangan negara, sehingga dilahirkanlah Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 yang menghasilkan kebijakan desentralisasi dan otonomi daerah. Dalam pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi telah memberi peluang untuk melakukan pembaharuan dalam Sistem

Pengelolaan Keuangan Daerah dan Anggaran Daerah dalam bentuk reformasi anggaran, dimana aspek utama dari reformasi anggaran adalah perubahan dari *traditional budgeting* ke *performance budgeting* yakni sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran yang berorientasi pada pencapaian hasil atau kinerja (Adisasmita, 2011).

Sistem anggaran kinerja berkaitan erat dengan pengukuran kinerja sektor publik, dimana pengukuran kinerja sektor publik bukan hanya membahas bagaimana kemampuan uang publik dibelanjakan, tetapi dilihat juga dari sisi ekonomis, efisiensi, efektivitas, dan *outcome* (Halim & Kusufi, 2014). Penerapan anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat menghasilkan anggaran daerah yang benar-benar mencerminkan kepentingan dan harapan dari masyarakat terhadap pengelolaan keuangan secara ekonomis, efisien, dan efektif (Anggarini & Puranta, 2010). Lahirnya UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara merupakan bakal pengimplementasian anggaran berbasis kinerja pada instansi pemerintah di Indonesia yang akan diterapkan secara bertahap pada tahun anggaran 2005. Sebagai tindak lanjut peraturan perundangan tersebut, dalam pengoperasionalan

kebijakan penganggaran kinerja, pemerintah mengeluarkan PP. No. 20/2004 tentang Rencana Kerja Pemerintah (RKP) dan PP. No. 21/2004 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-KL). Selain itu, untuk mendukung penerapan anggaran berbasis kinerja, Departemen Keuangan telah mengatur lebih rinci penerapan penganggaran kinerja dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 54/PMK.02/2005 dan membangun aplikasi program komputer RKA-KL (Departemen Keuangan Republik Indonesia, 2015).

Rencana kerja dan anggaran yang disusun menggunakan pendekatan anggaran berbasis kinerja memiliki ciri yakni anggaran yang disusun memperhatikan keterkaitan antara pendanaan (*input*) dan hasil yang diharapkan (*outcome*), sehingga dapat memberikan informasi tentang efektivitas dan efisiensi kegiatan. (Departemen Keuangan Republik Indonesia & Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, 2009). Harapan besar dari penerapan anggaran berbasis kinerja ini adalah adanya perbaikan pengelolaan keuangan pemerintah yang tercermin dari adanya keterkaitan antara

pendanaan dan prestasi kinerja yang akan dicapai, adanya peningkatan efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaan anggaran, serta adanya peningkatan fleksibilitas dan akuntabilitas dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran (Departemen Keuangan Republik Indonesia & Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, 2009). Untuk itu, dipandang perlu melakukan sebuah kajian evaluasi mengenai bagaimana hasil dari penerapan anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah

Penelitian sebelumnya telah banyak mengkaji terkait faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan anggaran berbasis kinerja (Fitri, Ludigdo, & Djamhuri, 2014; Ningtias, Susbiyani, & Martiana, 2019), sementara masih sangat sedikit penelitian yang mengevaluasi penerapan anggaran berbasis kinerja tersebut apakah membawa perubahan atau tidak. Untuk menambah dan memperdalam pembahasan literatur tersebut, penelitian ini berupaya untuk melakukan penilaian terhadap penerapan anggaran berbasis kinerja dengan membandingkan kinerja keuangan periode sebelum dan sesudah penerapan anggaran

berbasis kinerja. Kurrohman (2013) merupakan satu dari sangat sedikit peneliti yang berupaya mengevaluasi penerapan anggaran berbasis kinerja melalui penilaian rasio *value for money* yang terdiri dari rasio ekonomi, rasio efisiensi, dan rasio efektivitas. Hasil analisis mengenai pengukuran kinerja unit kerja pemerintah daerah dalam perspektif *value for money* menunjukkan bahwa dalam menentukan kinerja ekonomi dapat menggunakan pertimbangan anggaran (*input*) dengan realisasi anggaran, kinerja efisien dilihat dari jumlah realisasi *output* yang dihasilkan terhadap *input*, dan kinerja efektif dilihat dari realisasi *output* dalam menjalankan tujuan instansi agar mencapai program yang diharapkan (Hidayat, 2015).

Sebagai pengembangan dari penelitian sebelumnya, penelitian kali ini menambahkan satu rasio kinerja keuangan lainnya yakni rasio kemandirian daerah yang merupakan perbandingan antara total Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan total pendapatan daerah. PAD merupakan salah satu sumber penerimaan daerah yang berasal dari dalam daerah yang bersangkutan dan harus ditingkatkan secara optimal dalam rangka mewujudkan kemandirian daerah. Semakin tinggi rasio PAD, maka semakin tinggi

tingkat kemandirian pemerintah daerah dalam membiayai urusan daerah dalam melaksanakan pelayanan publik. Dalam upaya mewujudkan tingkat kemandirian pemerintah yang tinggi diperlukan pengelolaan keuangan yang memadai melalui penerapan anggaran berbasis kinerja. Untuk itu dalam penelitian ini, selain ingin melihat kinerja keuangan berdasarkan konsep *value for money*, juga ingin melihat kinerja kemandirian daerah pada periode sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja.

Berdasarkan pemaparan tersebut, penelitian ini ingin mengkaji terkait evaluasi penerapan anggaran berbasis kinerja dengan membandingkan periode sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja berdasarkan pada empat rasio kinerja keuangan yakni rasio ekonomi, rasio efektivitas, rasio efisiensi, dan rasio kemandirian. Perbedaan rata-rata kinerja keuangan pemerintah daerah di Indonesia turut juga dipengaruhi oleh perbedaan tipe pemerintah daerah (Oktavia, 2017). Kurrohman (2013) telah mengkaji pada tipe pemerintah daerah tingkat II yakni pemerintah daerah kabupaten dan kota. Sebagai pengembangan dari penelitian sebelumnya, penelitian ini memperluas lingkup organisasi

pemerintahan yakni pada pemerintah daerah tingkat 1 yakni pemerintah daerah provinsi di Indonesia.

## **TELAAH LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **Anggaran Berbasis Kinerja**

Penerapan anggaran berbasis kinerja merupakan wujud dari reformasi pengelolaan keuangan pemerintah. Dalam reformasi anggaran, aspek utamanya adalah perubahan dari anggaran tradisional menuju ke anggaran berbasis kinerja. Pada pendekatan anggaran tradisional, penentuan besarnya pengeluaran atau alokasi dana untuk suatu kegiatan oleh suatu unit kerja lebih mengutamakan *input* daripada *output* dan kurang memperhatikan konsep *value for money* (Anggarini & Puranta, 2010). Anggaran tradisional menimbulkan banyak masalah dikarenakan lebih berorientasi pada *input* dibandingkan *output*, sehingga tidak mampu mengungkapkan besarnya dana yang dikeluarkan oleh setiap kegiatan, dengan demikian diperlukannya sebuah reformasi anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kinerja (*output/outcome*) dari perencanaan alokasi biaya atau *input* yang telah ditetapkan.

Anggaran berbasis kinerja berbeda dari reformasi penganggaran

dilakukan di sebagian besar negara sebelum tahun 1980-an, karena berfokus pada penggunaan indikator kinerja dan langkah-langkah selama proses anggaran untuk membantu sektor publik dan pemerintah mengelola sumber daya publik yang lebih efisien dan efektif (Zhao, 2016). Pendekatan kinerja disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya yang disebabkan oleh ketiadaan tolok ukur yang bisa digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan kinerja *output*. Pendekatan ini juga mengutamakan mekanisme penentuan dan pembuatan prioritas tujuan serta pendekatan yang sistematis dan rasional dalam proses pengambilan keputusan (Mardiasmo, 2009).

Halim dan Kusufi (2012) menjelaskan bahwa penekanan pendekatan anggaran kinerja terdapat pada pengukuran hasil pekerjaan (kinerja) sehingga *output* (keluaran) dapat dibandingkan dengan pengeluaran dana yang telah dilakukan, sehingga pendekatan anggaran kinerja lebih memperhatikan masalah efisiensi.

Robinson dan Last (2009) menjelaskan tujuan dari anggaran berbasis kinerja adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengeluaran publik dengan menghubungkan pendanaan organisasi sektor publik dengan hasil yang dicapai dan menjadikan penggunaan informasi kinerja secara sistematis.

Penerapan anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas dari pengeluaran pemerintah yang dihubungkan dengan pendanaan dari organisasi sektor publik sebagai pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat (Robinson & Last, 2009). Dalam peraturan menteri keuangan dinyatakan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja harus memenuhi 8 (delapan) tahapan yaitu (1) penetapan sasaran strategis, (2) penetapan *outcome*, program, *output*, dan kegiatan, (3) penetapan indikator kinerja utama program dan indikator kinerja kegiatan, (4) penetapan standar biaya, (5) penghitungan kebutuhan anggaran, (6) pelaksanaan kegiatan dan pembelanjaan, (7) pertanggungjawaban, (8) dan pengukuran dan evaluasi kinerja (W. Andriani & Hatta, 2012).

Berdasarkan pedoman penerapan penganggaran berbasis kinerja yang disusun oleh Departemen Keuangan Republik Indonesia & Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (2009), prinsip-prinsip yang digunakan dalam penganggaran berbasis kinerja meliputi:

- a) Alokasi anggaran berorientasi pada kinerja.
- b) Fleksibilitas pengelolaan anggaran untuk mencapai hasil dengan tetap menjaga prinsip akuntabilitas.
- c) *Money follow function, function followed by structure.*

Berdasarkan prinsip-prinsip tersebut, maka tujuan dari penerapan anggaran berbasis kinerja adalah:

- a) Menunjukkan keterkaitan antara pendanaan dan prestasi kinerja yang akan dicapai
- b) Meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pelaksanaan
- c) Meningkatkan fleksibilitas dan akuntabilitas dalam melaksanakan tugas dan pengelolaan anggaran.

Andriani dan Hatta (2012) menjelaskan bahwa terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi penerapan anggaran berbasis kinerja

diantaranya penganggaran kegiatan yang belum berdasarkan skala prioritas dan keterbatasan dana serta belum terincinya indikator kinerja untuk kegiatan yang terlaksana.

Andriani dan Hatta (2012) melakukan penelitian terkait Analisis Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Pusat, dari hasil analisis data penelitian ditemukan beberapa hal yang terkait dengan faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan *performance based budgeting* yaitu penganggaran kegiatan yang belum berdasarkan skala prioritas dan keterbatasan dana serta belum terincinya indikator kinerja untuk kegiatan yang terlaksana. Ouda (2011) menjelaskan bahwa kerangka kinerja berbasis anggaran harus mencakup beberapa komponen berikut, diantaranya adalah (a) pergeseran dari administrasi publik/sistem birokrasi untuk manajemen kinerja (mengelola-untuk-hasil), (b) memperkenalkan dan menggunakan informasi kinerja dalam proses anggaran akan memfasilitasi pelaksanaan anggaran kinerja, (c) Beralih ke kerangka anggaran multi-tahun, (d) pergeseran dari pendekatan *bottom-up* pendekatan *top-down*, (e) modernisasi sistem akuntansi pemerintahan, dan (f) mengembangkan sistem pengukuran kinerja yang tepat,

apabila komponen ini tidak terpenuhi maka pelaksanaan anggaran masih diragukan dan belum tentu dapat meningkatkan kinerja sektor publik.

### **Kinerja Keuangan**

Kinerja merupakan pencapaian atas apa yang direncanakan, baik oleh pribadi maupun organisasi. Apabila pencapaian sesuai dengan yang direncanakan, maka kinerja yang dilakukan terlaksana dengan baik. Apabila pencapaian melebihi dari apa yang direncanakan dapat dikatakan kinerjanya sangat bagus. Apabila pencapaian tidak sesuai dengan apa yang direncanakan atau kurang dari apa yang direncanakan, maka kinerjanya buruk. Kinerja keuangan yang buruk disebabkan oleh sulitnya mengumpulkan pajak dan mengurangi pengeluaran yang mengakibatkan administrasi pemerintah bergantung pada pendanaan dari eksternal (Gomes, Alfinito, & Albuquerque, 2013). Kinerja keuangan adalah suatu ukuran kinerja yang menggunakan indikator keuangan. Analisis kinerja keuangan pada dasarnya dilakukan untuk menilai kinerja di masa lalu dengan melakukan berbagai analisis sehingga diperoleh posisi keuangan yang mewakili realitas entitas dan potensi-potensi kinerja yang akan berlanjut. Menurut Halim (2007),

analisis kinerja keuangan adalah usaha mengidentifikasi ciri-ciri keuangan berdasarkan laporan keuangan yang tersedia. Dalam organisasi pemerintah untuk mengukur kinerja keuangan ada beberapa ukuran kinerja, yaitu rasio kemandirian, rasio efektifitas, rasio efisiensi, rasio pertumbuhan, dan rasio keserasian. Pada penelitian ini yang digunakan adalah rasio ekonomi, rasio efisiensi, rasio efektifitas, dan rasio kemandirian.

Rasio ekonomi adalah rasio yang menggambarkan antara input yang direncanakan dan input yang terealisasi yakni antara anggaran dan realisasi. Ekonomis (kehematan) sebagai tingkat biaya yang dikeluarkan untuk melaksanakan suatu kegiatan atau memperoleh sesuatu (S. Andriani, 2013). Tingkat ekonomis sebuah anggaran bisa dilihat dari berapa presentase tingkat pencapaian. Tingkat ekonomi dalam mengelola keuangan dengan melihat perbandingan antara anggaran belanja dengan realisasinya dengan presentase tingkat pencapaiannya. Semakin kecil rasio ini, maka semakin ekonomis, begitu pula sebaliknya. Kriteria ekonomis: rasio <100% memiliki kriteria ekonomis, (2) rasio >100% memiliki kriteria tidak ekonomis, rasio = 100% memiliki kriteria ekonomis berimbang. Rasio



ekonomi diukur melalui perbandingan antara realisasi pengeluaran dan anggaran pengeluaran.

Anggaran Berbasis Kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja keuangan, dengan kata lain kinerja keuangan telah ekonomis dalam penerapannya melalui pengimplementasian anggaran berbasis kinerja (Akbar & Ruhayat, 2016). Dengan demikian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Terdapat perbedaan signifikan kinerja keuangan (berdasarkan rasio ekonomi) sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja.

Rasio efisiensi adalah rasio yang menggambarkan perbandingan antara output dan input atau realisasi pengeluaran dengan realisasi penerimaan daerah (Halim, 2007). Rasio efisiensi adalah rasio yang menggambarkan perbandingan antara besarnya belanja yang dikeluarkan oleh pemerintah daerah dibandingkan dengan realisasi pendapatan (penerimaan) yang diterima. Semakin kecil rasio ini, maka semakin efisien, begitu pula sebaliknya. Dalam hal ini dengan mengasumsikan bahwa pengeluaran yang dibelanjakan sesuai dengan peruntukannya dan

memenuhi dari apa yang direncanakan. Pada sektor pelayanan masyarakat adalah suatu kegiatan yang dilakukan dengan baik dan pengorbanan seminimal mungkin. Suatu kegiatan dikatakan telah dikerjakan secara efisien jika pelaksanaan pekerjaan tersebut telah mencapai hasil (*output*) dengan biaya (*input*) yang terendah atau dengan biaya minimal diperoleh hasil yang diinginkan. Kriteria efisiensi kinerja, yaitu: rasio <100% memiliki kriteria efisien, (2) rasio >100% memiliki kriteria tidak efisien, rasio =100% memiliki kriteria efisien berimbang. Rasio efisiensi diukur melalui perbandingan antara realisasi belanja dan realisasi penerimaan daerah.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 52 Tahun 2015 menjelaskan bahwa Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dalam era otonomi daerah disusun dengan pendekatan kinerja. Setelah diberlakukannya otonomi daerah, belanja daerah cenderung efisien sehingga pertumbuhan ekonomi mengalami peningkatan (Ronald & Sarmiyatiningsih, 2010). Pemerintah daerah menjadi lebih ekonomis dan lebih efisien dalam pengelolaan keuangannya setelah menggunakan anggaran berbasis kinerja (Kurrohman, 2013). Dengan

penerapan anggaran berbasis kinerja pada era otonomi daerah ini dapat menjadikan kinerja keuangan daerah semakin ekonomis dan efisien.

Dengan demikian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: Terdapat perbedaan signifikan kinerja keuangan (berdasarkan rasio efisiensi) sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja.

Efektivitas berhubungan dengan derajat keberhasilan suatu operasi pada sektor publik sehingga suatu kegiatan dikatakan efektif jika kegiatan tersebut mempunyai pengaruh besar terhadap kemampuan menyediakan pelayanan masyarakat yang merupakan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Rasio efektivitas menggambarkan kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan PAD yang direncanakan dibandingkan dengan target yang ditetapkan berdasarkan potensi riil daerah (Halim, 2007). Semakin besar realisasi penerimaan pendapatan dibanding target penerimaan penerimaan, maka dapat dikatakan semakin efektif, begitu pula sebaliknya. Kriteria pengukuran efektivitas adalah: rasio > 100% memiliki kriteria efektif, (2) rasio <

100% memiliki kriteria tidak efektif, rasio = 100% memiliki kriteria efektif berimbang. Rasio efektifitas diukur melalui perbandingan antara realisasi penerimaan dan target penerimaan.

Melalui penerapan anggaran berbasis kinerja diharapkan mampu meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengeluaran pemerintah yang dihubungkan dengan pendanaan pemerintah (Robinson & Last, 2009). Kinerja keuangan pemerintah dapat dipengaruhi oleh anggaran berbasis kinerja (Akbar & Ruhayat, 2016; Lubis, 2009; Sahri, Agusti, & Alazhar, 2016). Tinggi rendahnya kinerja keuangan pemerintah dipengaruhi oleh pendekatan anggaran yang digunakan. Anggaran berbasis kinerja yang diterapkan dengan baik akan menghasilkan kinerja keuangan yang semakin ekonomis, efisien, dan efektif (Sahri et al., 2016). Melalui penerapan anggaran berbasis kinerja akan mampu meningkatkan efektivitas kinerja keuangan pemerintah.

Dengan demikian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>3</sub>: Terdapat perbedaan signifikan kinerja keuangan (berdasarkan rasio efektifitas) sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja.

Rasio kemandirian keuangan daerah atau yang sering disebut sebagai otonomi fiskal menunjukkan kemampuan daerah dalam mendanai seluruh kegiatan pemerintahan, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak dan retribusi sebagai sumber pendapatan yang diperlukan daerah (Halim, 2007). Rasio ini juga menggambarkan ketergantungan pemerintah daerah terhadap sumber dana eksternal. Semakin tinggi rasio ini, maka tingkat ketergantungan daerah terhadap pihak eksternal semakin rendah, begitu pula sebaliknya.

Dalam penelitian ini, rasio kemandirian diukur melalui perbandingan antara pendapatan asli daerah dan total pendapatan. Rasio kemandirian daerah yang tinggi dapat dicapai ketika pemerintah daerah mampu melaksanakan pengelolaan keuangan dengan baik. Anggaran Berbasis kinerja memfasilitasi tercapainya pengelolaan keuangan yang baik sesuai dengan tujuan penerapan anggaran berbasis kinerja yang dipaparkan oleh Kementerian Keuangan Republik Indonesia (2009).

Nur & Arif (2017) menjelaskan bahwa kinerja keuangan berdasarkan rasio efisiensi, efektivitas, desentralisasi fiskal dan kemandirian daerah menunjukkan rasio yang

berbeda setelah diterapkannya penyusunan anggaran berbasis kinerja dibandingkan dengan sebelum diterapkannya anggaran berbasis kinerja. Melalui penyusunan anggaran berbasis kinerja yang terstruktur dapat mencapai ukuran-ukuran yang telah ditetapkan sehingga kinerja keuangan daerah dapat dinilai baik (Sahri et al., 2016).

Dengan demikian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>4</sub>: Terdapat perbedaan signifikan kinerja keuangan (berdasarkan rasio kemandirian daerah) sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja.

## **METODE**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif untuk memberikan gambaran secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta-fakta dan keadaan sebenarnya tentang kinerja keuangan pemerintah provinsi di Indonesia yang dilakukan dengan cara mengumpulkan, mengklarifikasi, menganalisis dan menginterpretasikan data yang diperoleh. Penelitian ini menggunakan data sekunder dalam bentuk ringkasan realisasi APBD dan

ringkasan anggaran APBD Provinsi di Indonesia yang bersumber dari *website* resmi DJPK Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Provinsi di Indonesia. Sampel dalam penelitian ini adalah ringkasan realisasi APBD dan ringkasan APBD Pemerintah Provinsi di Indonesia pada tahun 2002-2006 (sebelum penerapan penganggaran berbasis kinerja) dan pada tahun 2008-2012 (setelah penerapan penganggaran berbasis kinerja). Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah menggunakan metode *purposive sampling* yakni pemilihan sampel secara tidak acak. Adapun pemilihan sampel berdasarkan kriteria tertentu yakni tersedianya secara lengkap data laporan keuangan berupa ringkasan realisasi APBD dan ringkasan anggaran APBD pemerintahan daerah Provinsi di Indonesia selama periode tahun 2002-2006 (sebelum penerapan penganggaran berbasis kinerja) dan tahun 2008-2012 (setelah penerapan penganggaran berbasis kinerja).

### **Definisi Operasional Variabel**

#### *a) Rasio Ekonomis*

Rasio ekonomis untuk analisis kinerja keuangan dapat diketahui menggunakan perbandingan antara

Realisasi Pengeluaran dan Anggaran Pengeluaran. Kriteria ekonomis mengacu pada kriteria yang dikemukakan Andriani (2013) yang mengungkapkan bahwa (1) Kriteria ekonomis (1) rasio  $<100\%$  memiliki kriteria ekonomis, (2) rasio  $>100\%$  memiliki kriteria tidak ekonomis, rasio  $=100\%$  memiliki kriteria ekonomis berimbang.

#### *b) Rasio Efisiensi*

Rasio Efisiensi untuk analisis kinerja keuangan dapat diketahui menggunakan perbandingan antara Realisasi Belanja Daerah dan Realisasi Penerimaan Daerah. Kriteria efisiensi dan efektivitas kinerja mengacu pada kriteria yang dikemukakan oleh Andriani (2013), yaitu: Kriteria efisien (1) rasio  $<100\%$  memiliki kriteria efisien, (2) rasio  $>100\%$  memiliki kriteria tidak efisien, rasio  $=100\%$  memiliki kriteria efisien berimbang.

#### *c) Rasio Efektivitas*

Rasio efektivitas untuk analisis kinerja keuangan dapat diketahui menggunakan perbandingan antara Realisasi Penerimaan dan Target Penerimaan. Kriteria pengukuran efektivitas adalah: rasio  $>100\%$  memiliki kriteria efektif, (2) rasio  $<100\%$  memiliki kriteria tidak efektif, rasio  $=100\%$  memiliki kriteria efektif berimbang.

#### d) Rasio Kemandirian Daerah

Rasio kemandirian daerah menunjukkan kemampuan daerah dalam membiayai sendiri kegiatan daerah. Semakin tinggi nilai rasio kemandirian maka semakin kecil tingkat ketergantungan daerah terhadap pemerintah pusat. Rasio kemandirian untuk analisis kinerja keuangan dapat diketahui menggunakan: Rasio Kemandirian = Pendapatan Asli Daerah/ Total Pendapatan

#### Teknik Analisis Data

Analisis data menggunakan statistik deskriptif dan uji hipotesis menggunakan uji beda *Paired Sample T Test* dengan keputusan penerimaan hipotesis menggunakan tingkat signifikansi  $\alpha = 0,05$  (5%). Hipotesis diterima jika signifikansi pengujian lebih kecil dari tingkat signifikansi  $\alpha = 0,05$  ( $p \text{ value} < 0,05$ ).

#### HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil statistika deskriptif pada tabel 1 diketahui bahwa nilai minimum rasio ekonomi sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja adalah 0,79 (79%) dan nilai maksimumnya adalah 1,87 (187%), yang mana rata-ratanya mencapai 1,044 (104,4%). Sedangkan, nilai minimum dari rasio ekonomi

setelah penerapan anggaran kinerja adalah 0,63 (63%) dan nilai maksimumnya 1,29 (129%), yang mana rata-rata mencapai 0,9726 (97,26%). Nilai minimum rasio efisiensi sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja adalah 0,15 (15%) dan nilai maksimumnya adalah 0,113 (113%), yang mana rata-ratanya mencapai 0,8973 (89,73%). Sedangkan, nilai minimum dari rasio efisiensi setelah penerapan anggaran kinerja adalah 0,60 (60%) dan nilai maksimumnya 1,57 (157%), yang mana rata-rata mencapai 0,9337 (93,37%), sehingga dapat dikatakan bahwa perbedaan rasio efisiensi antara sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja berbeda cukup tinggi rata-rata mencapai 3,64%.

Nilai minimum rasio efektivitas sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja adalah 0,81 (81%) dan nilai maksimumnya adalah 2,04 (204%), yang mana rata-ratanya mencapai 1,2019 (120,19%). Sedangkan, nilai minimum dari rasio efektivitas setelah penerapan anggaran kinerja adalah 0,65 (65%) dan nilai maksimumnya 1,54 (154%), yang mana rata-rata mencapai 1,1462 (114,62%). Nilai minimum rasio Kemandirian Daerah sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja adalah 0,04 (4%) dan nilai maksimumnya

adalah 0,75 (75%), yang mana rata-ratanya mencapai 0,4388 (43,88%). Sedangkan, nilai minimum dari Kemandirian Daerah setelah penerapan anggaran kinerja adalah 0,09 (9%) dan nilai maksimumnya 0,77 (7,7%), yang mana rata-rata

mencapai 0,4900 (49%), sehingga dapat dikatakan bahwa perbedaan Kemandirian Daerah antara sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja berbeda cukup tinggi rata-rata mencapai 5,12%.

Tabel 1. Data Deskriptif Variabel Penelitian

	<i>N</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>
EKO_SBL	90	1.0443	.14072	.79	1.87
EKO_SSD	90	.9726	.12734	.63	1.29
EFI_SBL	90	.8973	.11927	.15	1.13
EFI_SSD	90	.9337	.13564	.60	1.57
EFE_SBL	90	1.2019	.17587	.81	2.04
EFE_SSD	90	1.1462	.16230	.65	1.54
DES_SBL	90	.4388	.17500	.04	.75
DES_SSD	90	.4900	.15884	.09	.77

Sumber: Pengolahan Data Sekunder (2019)

Ket: EKO\_SBL (Ekonomis sebelum); EKO\_SSD (Ekonomis sesudah); EFI\_SBL (Efisiensi sebelum); EFI\_SSD (Efisiensi sesudah); EFE\_SBL (Efektivitas sebelum); EFE\_SSD (Efektivitas sesudah); DES\_SBL (kemandirian daerah sebelum); DES\_SSD (Kemandirian daerah sesudah)

Uji asumsi klasik yang digunakan pada uji beda adalah uji normalitas data. Pengujian normalitas data menggunakan *Kolmogorov-Smirnov Test*. Berdasarkan hasil pengujian normalitas data yang telah dilakukan (Tabel 2) diketahui bahwa seluruh data berdistribusi normal. Hal ini dapat dilihat pada nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* yang menunjukkan angka secara keseluruhan berada di atas nilai 0,05 yakni secara berurut-urut adalah (0,066; 0,585; 0,146; 0,271; 0,162; 0,492; 0,949; dan 0,887). Dengan demikian, berdasarkan nilai signifikansi yang secara keseluruhan

bernilai di atas 0,05, dapat dikatakan bahwa data pada penelitian ini telah berdistribusi normal, sehingga dapat dilanjutkan ke pengujian hipotesis. Setelah melakukan uji normalitas data, kemudian dilakukan pengujian hipotesis dengan menggunakan uji beda *Paired Sample T Test*. Adapun hasilnya pengujiannya disajikan pada Tabel 3.

Hasil pengujian yang telah dilakukan tentang rasio kinerja keuangan pada pemerintahan Provinsi di Indonesia pada periode sebelum dan sesudah penerapan sistem penganggaran berbasis kinerja dapat dijelaskan sebagai berikut:

Tabel 2. Uji Normalitas Data

		EKO_ SBL	EKO_ SSD	EFI_ SBL	EFI_ SSD	EFE_ SBL	EFE_ SSD	DES_ SBL	DES_ SSD
N		90	90	90	90	90	90	90	90
<i>Normal Parameters<sup>a,b</sup></i>	Mean	1.044	.9726	.8973	.9337	1.201	1.1462	.4388	.4900
	Std. Dev.	.1407	.1273	.1192	.1356	.1758	.1623	.1750	.1588
<i>Most Extreme Differences</i>	Abs.	.138	.082	.121	.105	.118	.088	.055	.061
	Positive	.138	.044	.106	.105	.118	.088	.043	.048
	Negative	-.096	-.082	-.121	-.053	-.087	-.045	-.055	-.061
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>		1.306	.775	1.144	.999	1.121	.832	.520	.582
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		.066	.585	.146	.271	.162	.492	.949	.887

Sumber: Data sekunder yang diolah (2019)

Tabel 3. Hasil Pengujian Hipotesis

		<i>Paired Differences</i>				<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig. (2-tailed)</i>
		<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Std. Error Mean</i>	<i>95% Confidence Interval of the Difference Lower Upper</i>			
<i>Pair 1</i>	EKO_SBL - EKO_SSD	.07168	.18981	.02001	.03192 .11143	3.583	89	.001
<i>Pair 2</i>	EFI_SBL - EFI_SSD	-.03638	.18698	.01971	-.07554 .00278	-1.846	89	.068
<i>Pair 3</i>	EFE_SBL - EFE_SSD	.05579	.20442	.02155	.01298 .09861	2.589	89	.011
<i>Pair 4</i>	DES_SBL - DES_SSD	-.05125	.08365	.00882	-.06877 -.03373	-5.812	89	.000

Sumber: Pengolahan Data Sekunder (2019)

Hasil pengujian yang telah dilakukan tentang rasio kinerja keuangan pada pemerintahan Provinsi di Indonesia pada periode sebelum dan sesudah penerapan sistem penganggaran berbasis kinerja dapat dijelaskan sebagai berikut:

**Hipotesis H<sub>1</sub>: Rasio Ekonomi**

Berdasarkan hasil uji beda menggunakan *Paired Sample T Test*, rasio ekonomi menunjukkan signifikansi sebesar 0,001. Dengan menggunakan  $\alpha=0,05$ , maka hipotesis

H<sub>1</sub> dinyatakan terdukung. Dengan demikian, terdapat perbedaan yang signifikan antara sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja berdasarkan aspek rasio ekonomi. Hasil ini sejalan dengan Kurrohman (2013) yang menyatakan bahwa adanya perbedaan rasio ekonomi pada saat sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja. Penerapan anggaran berbasis kinerja terbukti menunjukkan rata-rata rasio ekonomis sebesar 97,26 % (kriteria

ekonomis) dibandingkan dengan sebelum penerapan anggaran berbasis kinerja yang menunjukkan angka 104,43% (kriteria tidak ekonomis). Hasil ini menunjukkan bahwa melalui penerapan anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah provinsi dapat membawa implikasi positif terhadap peningkatan keekonomisan kinerja keuangan pemerintah daerah.

### **Hipotesis H<sub>2</sub>: Rasio Efisiensi**

Berdasarkan hasil uji beda menggunakan Paired Sample T Test, menunjukkan signifikansi 0,068. Dengan menggunakan  $\alpha=0,05\%$ , maka hipotesis H<sub>2</sub> tidak terdukung. Dengan demikian, tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara kinerja keuangan berdasarkan rasio efisiensi sebelum dan setelah penerapan anggaran berbasis kinerja. Ketidakterdukungannya kinerja keuangan berdasarkan rasio efisiensi sejalan dengan Oktavia (2017) yang menjelaskan bahwa peningkatan efisiensi kinerja keuangan belum memberikan efek positif melalui penerapan penganggaran berbasis kinerja oleh pemerintah daerah di Indonesia. Hal ini kemungkinan disebabkan karena pemerintah Provinsi di Indonesia belum mempunyai kemampuan untuk menerapkan pengakuan biaya dan

alokasi antar periode secara tepat karena kinerja ekonomi akan berkaitan dengan pengeluaran rutin atau belanja (Beechy, 2007). Oktavia (2017) menjelaskan bahwa masih rendahnya tingkat efisiensi dipengaruhi oleh tidak seimbangnya total biaya yang digunakan untuk menjalankan aktivitas operasi pemerintah daerah dalam menghasilkan sumber PAD pembiayaan pemerintah daerah yang dipicu oleh masalah internal pemerintah daerah (Oktavia, 2017). Selain itu, Surianti dan Dalimunthe (2017) menjelaskan bahwa implementasi penganggaran berbasis kinerja masih bersifat '*potluck*', yaitu hanya untuk memenuhi hukum formal, kondisi ini kemungkinan berdampak pada kurang maksimalnya penerapan anggaran berbasis kinerja di pemerintah daerah sehingga kurang mampu meningkatkan efisiensi kinerja keuangan pemerintah daerah. Oktavia (2017) pula menjelaskan bahwa proses pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja di semua pemerintah daerah provinsi belum berhasil meningkatkan efisiensi kinerja keuangan dikarenakan penerapan anggaran berbasis kinerja ini masih memiliki banyak kendala seperti penetapan tujuan dan sasaran yang belum



cukup baik dalam organisasi atau antar unit organisasi, indikator kinerja kadang tidak tepat untuk menggambarkan pencapaian kinerja. Sidik (2008) juga berpendapat bahwa perbedaan yang tidak signifikan antara sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja kemungkinan disebabkan oleh perubahan penggunaan basis kinerja hanya terletak pada perubahan bentuk format laporan keuangan serta perubahan penggolongan nama pos pendapatan dan belanja, sedangkan realisasi anggaran dan pendapatan belanja tidak mengalami perubahan yang signifikan. Permasalahan-permasalahan tersebut memungkinkan masih rendahnya tingkat efisiensi kinerja keuangan pemerintah daerah, sehingga penerapan anggaran berbasis kinerja belum mampu memberikan perubahan kinerja keuangan berdasarkan rasio efisiensi.

#### **Hipotesis H<sub>3</sub>: Rasio Efektivitas**

Berdasarkan hasil uji beda menggunakan *Paired Sample T Test*, nilai *t* menunjukkan tingkat signifikansi 0,011. Dengan menggunakan  $\alpha=0,05\%$ , maka hipotesis 3 terdukung. Hal ini menunjukkan adanya perbedaan kinerja keuangan berdasarkan rasio efektivitas yang signifikan sebelum

dan setelah penerapan anggaran berbasis kinerja. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Lubis (2009), Sahri, et. al (2016), Akbar dan Ruhayat (2016), serta Nur dan Arif (2017) yang menjelaskan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja mempengaruhi kinerja keuangan pemerintah. Upaya pemberlakuan penerapan anggaran berbasis kinerja cukup mampu menstabilkan efektivitas penerimaan daerah yang lebih besar dibandingkan target yang direncanakan. Hal ini menyiratkan bahwa antara sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja, kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan pendapatan yang direncanakan dibandingkan dengan target yang ditetapkan telah berjalan dengan efektif.

#### **Hipotesis H<sub>4</sub>: Rasio Kemandirian Daerah**

Berdasarkan hasil uji beda menggunakan *Paired Sample T Test*, nilai *t* menunjukkan tingkat signifikansi 0,000. Dengan menggunakan  $\alpha=0,05$ , maka hipotesis 4 terdukung. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa adanya perbedaan kinerja keuangan berdasarkan rasio Kemandirian Daerah sebelum dan setelah penerapan anggaran berbasis kinerja. Hasil penelitian ini sejalan dengan

penelitian Nur dan Arif (2017) yang menjelaskan bahwa terdapat perbedaan rasio efisiensi, efektivitas, kemandirian daerah dan desentralisasi fiskal antara sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah telah mampu memaksimalkan potensi-potensi daerah yang mampu meningkatkan perolehan PAD serta telah mampu menerapkan anggaran berbasis kinerja. Pemberlakuan otonomi daerah mengharuskan setiap daerah untuk dapat mengurus kebutuhan rumah tangganya masing-masing atau dengan kata lain mengurangi ketergantungan kepada pemerintah pusat. Salah satu upaya yang dapat dilakukan oleh pemerintah daerah adalah memaksimalkan perolehan Pendapatan Asli Daerah, yang mana kinerja PAD dapat tercermin melalui realisasi pendapatan dan anggaran pendapatan, kinerja Pemerintah dikatakan baik ketika realisasi pendapatan setara atau melebihi target yang direncanakan (Dary & Rizal Yahya, 2016).

Dengan demikian hipotesis yang diajukan terdukung untuk perbedaan kinerja keuangan berdasarkan rasio ekonomi, rasio efektivitas, dan rasio kemandirian daerah sebelum dan sesudah penerapan anggaran

berbasis kinerja. Akan tetapi, sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja belum menunjukkan perbedaan yang signifikan dalam kinerja keuangan berdasarkan aspek rasio efisiensi.

Meskipun penerapan anggaran berbasis kinerja belum mampu menunjukkan perbedaan yang signifikan terhadap kinerja keuangan berdasarkan aspek rasio efisiensi, akan tetapi penelitian ini berhasil menemukan bahwa melalui reformasi anggaran yang diwujudkan dalam bentuk penerapan anggaran berbasis kinerja mampu meningkatkan kinerja keuangan pemerintah berdasarkan rasio ekonomis, rasio efektivitas, dan rasio kemandirian daerah. Hal ini menunjukkan tujuan dari penerapan anggaran berbasis kinerja membuahkan hasil yang diharapkan seperti yang dijelaskan Robinson dan Last (2009) bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat meningkatkan efektivitas dari pengeluaran pendanaan pemerintah yang dihubungkan dengan hasil yang dicapai serta sebagai wujud pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat mengenai pendanaan yang telah digunakan dalam memberikan fasilitas pelayanan publik.

Hasil temuan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa peningkatan

kinerja keuangan dapat dipengaruhi oleh pendekatan anggaran yang digunakan yakni pendekatan anggaran berbasis kinerja sejalan dengan hasil penelitian Lubis (2009), Sahri, et. al (2016), Akbar dan Ruhiyat (2016) yang menjelaskan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja mempengaruhi kinerja keuangan pemerintah.

### **KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN PENELITIAN**

Anggaran tradisional menimbulkan banyak masalah dikarenakan penerapannya lebih berorientasi pada input dibandingkan output, sehingga tidak mampu mengungkapkan besarnya dana yang dikeluarkan dari setiap kegiatan. Dengan demikian, diperlukannya sebuah reformasi anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kinerja (output/outcome) dari perencanaan alokasi biaya atau input yang telah ditetapkan. Penerapan anggaran berbasis kinerja merupakan upaya yang dilakukan pemerintah untuk menjawab masalah pengalokasian keuangan daerah. Penelitian ini telah menemukan bahwa dengan menerapkan anggaran berbasis kinerja maka dapat meningkatkan kinerja keuangan khususnya dalam mewujudkan keekonomisan, keefektivan, dan

peningkatan kemandirian daerah dalam mengurus rumah tangganya masing-masing. Temuan dari hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja menunjukkan telah terjadi perubahan menuju perbaikan kinerja keuangan di pemerintah provinsi Indonesia sebelum dan sesudah penerapan anggaran berbasis kinerja berdasarkan aspek rasio kinerja ekonomis, rasio kinerja efektivitas, dan rasio kinerja kemandirian daerah. Dengan demikian, penerapan anggaran berbasis kinerja dapat dikatakan bersifat dinamis yang mampu memberikan perubahan peningkatan kinerja keuangan di pemerintah provinsi Indonesia.

Penelitian ini memberikan implikasi terkait pendekatan anggaran berbasis kinerja agar dalam pengimplementasiannya lebih jelas dan terstruktur seperti penetapan tujuan dan sasaran yang baik dalam organisasi atau antar unit organisasi, serta penyusunan indikator kinerja yang tepat untuk menggambarkan pencapaian kinerja, sehingga penerapan anggaran berbasis kinerja tidak hanya sebatas seremonial namun memberikan manfaat yang maksimal sesuai dengan tujuan anggaran berbasis kinerja yakni meningkatkan kinerja keuangan

pemerintah agar lebih ekonomis, efisien, dan efektif.

Penelitian ini tidak terlepas dari beberapa keterbatasan. Penelitian ini hanya menggunakan pemerintah daerah tingkat 1 yakni pemerintah provinsi, selain itu penelitian ini hanya menggunakan rasio ekonomi, rasio efisiensi, rasio ekonomi, dan rasio kemandirian daerah. Penelitian selanjutnya dapat memperbanyak sampel dengan menggunakan seluruh tipe pemerintah daerah di Indonesia dan memperpanjang jangka waktu penelitian karena penelitian ini hanya menggunakan jangka waktu selama 8 tahun. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan rasio-rasio kinerja keuangan lainnya seperti rasio kesesuaian belanja, rasio belanja aparatur, rasio belanja pelayanan publik, dan lain-lain. Penelitian selanjutnya juga dapat menambahkan hasil pemeriksaan oleh auditor sebagai salah satu proksi lainnya untuk menggambarkan kinerja pemerintah daerah ataupun faktor-faktor lainnya yang memiliki implikasi atas penerapan anggaran berbasis kinerja di pemerintah.

## REFERENSI

- Adisasmita, R. (2011). *Pengelolaan Pendapatan dan Anggaran Daerah*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Akbar, D. S., & Ruhiyat, R. (2016). Pengaruh Penerapan Anggaran

Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah. *Jurnal Wawasan Dan Riset Akuntansi*, 3(2), 93–106. <https://doi.org/10.25157/JWR.V3I2.1383>

- Andriani, S. (2013). Pengukuran Kinerja Dengan Prinsip Value for Money Pemerintah Kota Batu. *El Muhasaba: Jurnal Akuntansi*, 3(1), 1–22. <https://doi.org/10.18860/em.v3i1.2349>
- Andriani, W., & Hatta, E. (2012). Analisis Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Pada Pemerintah Pusat (Studi pada Politeknik Negeri Padang). *Jurnal Akuntansi Dan Manajemen*, 7(2), 24–35.
- Anggarini, Y., & Puranta, H. (2010). *Anggaran Berbasis Kinerja: Penyusunan APBD Secara Komprehensif*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Beechy, T. H. (2007). Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability? In *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal* (Vol. 12). Retrieved from [www.cdc.gov/tobacco/evaluation\\_manual/glossary.html](http://www.cdc.gov/tobacco/evaluation_manual/glossary.html)
- Dary, Y. W., & Rizal Yahya, M. (2016). Analisis Perbedaan Kinerja Keuangan Pendapatan Asli Daerah Periode Opini Non Wtp dan Periode Opini Wtp (Studi pada Kabupaten/Kota di Provinsi Aceh Tahun 2013-2014). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi (JIMEKA)*, 1(1), 60–73.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia. (2015). Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja. Retrieved November 12, 2018, from [www.anggaran.depkeu.go.id](http://www.anggaran.depkeu.go.id)

- Departemen Keuangan Republik Indonesia, & Kementerian Negara Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional. (2009). *Buku 2 Pedoman Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja*. Jakarta.
- Fitri, S. M., Ludigdo, U., & Djamhuri, A. (2014). 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. <https://doi.org/10.15294/jda.v5i2.2996>
- Gomes, R. C., Alfinito, S., & Albuquerque, P. H. M. (2013). Analyzing local government financial performance: evidence from Brazilian municipalities 2005-2008. *Revista de Administração Contemporânea*, 17(6), 704-719. <https://doi.org/10.1590/s1415-65552013000600005>
- Halim, A. (2007). *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, A., & Kusufi, M. S. (2012). *Akuntansi Sektor Publik, Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat.
- Halim, A., & Kusufi, M. S. (2014). *Akuntansi Sektor Publik: Dari Anggaran hingga Laporan Keuangan dari pemerintah Hingga Tempat Ibadah* (2nd ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Hidayat, R. (2015). Pengaruh Pengelolaan Keuangan Daerah dan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Kabupaten Padang Pariaman). *Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*, 3(1), 1-25. <https://doi.org/10.1377/hlthaff.2013.0625>
- Kurrohman, T. (2013). Evaluasi Penganggaran Berbasis Kinerja melalui Kinerja Keuangan yang Berbasis Value For Money di Kabupaten/Kota di Jawa Timur. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1), 1-11.
- Lubis, H. P. (2009). *Analisis Pengaruh Pemberlakuan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Deli Serdang*. Universitas Sumatera Utara.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Offset.
- 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. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1243810>
- Ningtias, A. R., Susbiyani, A., & Martiana, N. (2019). Pengaruh Kepemimpinan Transformasional, Komitmen Organisasi, dan Kompetensi Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja pada Badan Pendapatan Daerah Kabupaten Jember. *International Journal of Social Science and Business*, 3(4), 456-462. <https://doi.org/10.23887/ijssb.v3i4.21633>
- Nur, N. A., & Arif, M. (2017). *Evaluasi Penganggaran Berbasis Kinerja Melalui Pendekatan Value for*

- Money dan Desentralisasi Fiskal Pada Kabupaten/Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta.* Institut Agama Islam Negeri Surakarta.
- Oktavia, R. (2017). The Impact Of An Implementation Performance Based Budgeting (PBB) On An Efficiency Of Financial Performance On Local Governance In Indonesia. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 6(8), 214–220. Retrieved from [www.ijstr.org](http://www.ijstr.org)
- Ouda, H. A. G. (2011). Suggested Framework for Implementation of Performance Budgeting in the Public Sector of Developing Countries With special focus on Egypt. *International Journal of Governmental Financial Management*, 13(1), 50–67. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/303390355\\_Suggested\\_Framework\\_for\\_Implementation\\_of\\_Performance\\_Budgeting\\_in\\_the\\_Public\\_Sector\\_of\\_Developing\\_Countries\\_With\\_special\\_focus\\_on\\_Egypt](https://www.researchgate.net/publication/303390355_Suggested_Framework_for_Implementation_of_Performance_Budgeting_in_the_Public_Sector_of_Developing_Countries_With_special_focus_on_Egypt)
- Robinson, M., & Last, D. (2009). A Basic Model of Performance-Based Budgeting. In *Technical Notes and Manuals 09/01*. Washington DC: Fiscal Affairs Department - International Monetary Fund.
- Ronald, A., & Sarmiyatiningsih, D. (2010). Analisis Kinerja Keuangan Dan Pertumbuhan Ekonomi Sebelum Dan Sesudah Diberlakukannya Otonomi Daerah Di Kabupaten Kulon Progo. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi*, 1(2), 31–42.
- Sahri, H. R., Agusti, R., & Alazhar. (2016). Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Dan Pengendalian Intern Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kota Pekanbaru. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi*, 3(1), 89–103. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Sidik, M. R. (2008). *Analisis Rasio Keuangan Sebagai Pengukuran Kinerja pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Kabupaten Grobogan Sebelum dan Setelah Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja.* Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Surianti, M., & Dalimunthe, A. R. (2017). The Implementation of Performance Based Budgeting in Public Sector (Indonesia Case: A Literature Review). In *International Journal of Developing and Emerging Economies* (Vol. 5). Retrieved from [www.transparency.org](http://www.transparency.org)
- Zhao, Z. (2016). Why Local Governments Need Performance Evaluation: Intermediary Institutions in the Performance-Based Budgeting Process in China. *Journal of Chinese Governance*, 1(4), 564–573. <https://doi.org/10.1080/23812346.2016.1245472>