

**PENGARUH KUALITAS SUMBER DAYA MANUSIA
DAN KOMITMEN TUJUAN TERHADAP
IMPLEMENTASI ANGGARAN BERBASIS KINERJA
DENGAN BUDAYA ORGANISASI SEBAGAI
VARIABEL PEMODERASI
(Studi pada Satuan Kerja Badan Layanan Umum
Perguruan Tinggi di Kota Malang)**

Ria Anisatus Sholihah¹

Rosidi²

Bambang Purnomosidhi²

Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya¹
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya²

Abstract

Ria Anisatus Sholihah. 2014. The Influence of the Quality of Human Resources and Goal Commitment on the Implementation of Performance Based Budgeting with Organizational Culture as Moderating Variable. Postgraduate Economics and Business Faculty of Brawijaya University. Supervisor: Rosidi. Co-Supervisor: Bambang Purnomosidhi. This research aimed to analyze the influence of the quality of human resources and goal commitment on the implementation of performance-based budgeting. In addition, this research aimed to analyze the influence of the quality of human resources and goal commitment on the implementation of performance-based budgeting moderated by organizational culture. The results showed that the quality of human resources has a positive effect on the implementation of performance-based budgeting. However, this study did not succeed in proving that goal commitment affects the performance-based budget implementation. This study also failed to demonstrate empirically that organizational culture can be a moderating variable

to influence of the quality of human resources and goal commitment on the implementation of performance-based budgeting.

Keywords: implementation of performance based budgeting, Badan Layanan Umum, human resources qualities, goal commitment, organizational cultures

PENDAHULUAN

Tuntutan perbaikan kinerja dalam pengelolaan dan pelayanan publik kepada masyarakat mulai diperhatikan serius oleh pemerintah dengan dimulainya pandangan baru dalam pengelolaan akuntansi sektor publik melalui konsep *New Public Management* yang diawali dengan reformasi di bidang perencanaan dan penganggaran. Anggaran berbasis kinerja mulai diterapkan pada sektor publik agar penggunaan anggaran tersebut bisa dinilai kemanfaatan dan kegunaannya bagi masyarakat. Penganggaran berbasis kinerja dirancang untuk menciptakan efisiensi, efektivitas, dan akuntabilitas dalam pemanfaatan anggaran belanja publik dengan *output* dan *outcome* yang jelas sehingga semua anggaran yang dikeluarkan dapat dipertanggungjawabkan secara transparan kepada masyarakat luas.

Perguruan tinggi merupakan salah satu instansi pemerintah yang melakukan pelayanan dalam bidang penyelenggaraan pendidikan. Perguruan Tinggi sebagai pusat penyelenggaraan dan pengembangan pendidikan tinggi harus selalu meningkatkan kinerjanya terutama dalam rangka menghadapi era globalisasi dan mempunyai tanggung jawab yang besar terutama dalam menghasilkan kualitas sumber daya manusia yang handal di masa yang akan datang. Perguruan Tinggi harus menjamin peningkatan efisiensi, efektivitas, dan akuntabilitas dalam melaksanakan pelayanan melalui implementasi Anggaran Berbasis Kinerja sehingga diharapkan dapat menjadi *pilot project* yang sukses sebagai salah satu agenda dalam manajemen keuangan berbasis kinerja.

Namun, pada tataran praktiknya implementasi Anggaran berbasis kinerja pada Perguruan Tinggi BLU masih mengalami banyak kendala, di antaranya adalah Perguruan Tinggi BLU belum memiliki pandangan dan perubahan sikap terhadap perubahan sistem anggaran (Widyantoro, 2009), anggaran berbasis kinerja belum diimplementasikan dengan benar karena para pelaksana anggaran lebih familiar dengan anggaran tradisional khususnya anggaran inkremental dan pencatatan akuntansi berbasis kas (Amirya, 2011), sistem perencanaan pada anggaran kinerja belum dibarengi dengan sistem evaluasi yang sesuai karena penentuan indikator kinerja masih belum sejalan dengan sistem evaluasi/pemantauan yang tepat (Norhayati, 2011)

Teori implementasi kebijakan mengungkapkan bahwa kebijakan pelayanan publik tidak seluruhnya dapat diimplementasikan dengan baik sehingga diperlukan faktor-faktor pendukung dalam proses implementasinya. Edward (1980) mengungkapkan

bahwa ada 4 faktor yang mendukung implementasi kebijakan, yaitu komunikasi, sumber daya, disposisi/sikap, dan struktur birokrasi. Sumber daya memiliki peran penting dalam memengaruhi implementasi anggaran berbasis kinerja. Faktor sumber daya merupakan faktor yang mengukur sejauh mana organisasi memiliki sumber daya yang relevan untuk efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja (Asmadewa, 2007). Sumber daya manusia merupakan modal dasar organisasi untuk melakukan aktivitas dalam mencapai tujuan organisasi (Ambar dan Rosidah, 2003).

Penelitian terdahulu mengenai pengaruh sumber daya terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja telah banyak dilakukan. Sumber daya memengaruhi tahap implementasi ukuran kinerja (Julnes, 2001). Sumber daya juga memengaruhi efektivitas anggaran berbasis kinerja (Asmadewa (2007); Putra (2007); Suhardjanto (2008); Achyani (2011); Arifah (2012)). Hasil yang sama didapatkan oleh Dara (2010) yang menyimpulkan bahwa variabel sumber daya berpengaruh terhadap pengadopsian ukuran kinerja dan pengimplementasian anggaran berbasis kinerja. Secara lebih spesifik, kualitas sumber daya manusia memiliki pengaruh positif terhadap penerapan anggaran berbasis kinerja Badan Layanan Umum (Izzaty, 2011) dan kinerja satuan kerja instansi pemerintah (Maswani, 2010). Namun sebaliknya, hasil penelitian menunjukkan bahwa sumber daya yang cukup tidak berpengaruh terhadap perencanaan APBD berbasis kinerja (Sembiring, 2009) serta tidak berpengaruh terhadap keandalan dan *timeliness* pelaporan keuangan (Rosalin, 2011).

Selain pengembangan sumber daya manusia, diperlukan juga komitmen dan arahan dari pimpinan di semua level untuk melaksanakan sistem penganggaran berbasis kinerja ini (Widyantoro, 2009). Jika karyawan berkomitmen untuk mencapai sasaran anggaran organisasi, karyawan cenderung untuk menghasilkan tingkat kinerja yang tinggi. Pada organisasi sektor publik, apabila komitmen pada tujuan anggaran bisa diterapkan maka tujuan dan pencapaian kinerja yang baik tersebut akan lebih mudah untuk dicapai. Komitmen tujuan pada Perguruan Tinggi BLU akan berdampak pada keberhasilan pelayanan sebagai bagian efektivitas kinerja Perguruan Tinggi BLU.

Hasil penelitian Ndiwalana (2009) menunjukkan bahwa komitmen pada tujuan memiliki pengaruh positif terhadap kinerja karyawan. Hasil yang sama didapatkan oleh Pribadi (2013) dan Wiryanata (2014) yang mendapatkan hasil bahwa komitmen tujuan berpengaruh terhadap peningkatan kinerja. Namun, menurut Husin (2012) *budget goal commitment* memoderasi secara positif terhadap pengaruh partisipasi anggaran dengan kinerja pimpinan.

Hasil penelitian-penelitian terdahulu yang beragam menunjukkan bahwa diperlukan evaluasi atas implementasi anggaran berbasis kinerja pada sektor pemerintah. Ketidakkonsistenan hasil penelitian menunjukkan bahwa ada kemungkinan variabel-variabel independen yang digunakan tidak memiliki pengaruh yang langsung terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) dapat dipergunakan untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai

penelitian tersebut. Pendekatan ini memberikan gagasan bahwa sifat hubungan yang ada dalam implementasi anggaran berbasis kinerja mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi lain. Pendekatan kontinjensi memungkinkan adanya variabel lain sesuai dengan karakteristik organisasi dan kondisi lingkungan yang dapat memoderasi pengaruh variabel kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Salah satu variabel yang dapat memoderasi pengaruh variabel kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja adalah variabel budaya organisasi. Supomo dan Indriantoro (1998) menguji pengaruh moderasi antara variabel struktur dan budaya organisasi terhadap efektivitas partisipasi penyusunan anggaran dalam peningkatan kinerja manajerial dan menganjurkan untuk melakukan pengujian kembali variabel struktur dan budaya organisasi untuk menguji konsistensi hasil penelitian tersebut dengan penelitian-penelitian berikutnya. Hasil penelitian Supomo dan Indriantoro (1998) dipertegas oleh Poerwati (2001) yang memberikan simpulan dari hasil penelitian bahwa kombinasi kesesuaian antara partisipasi penyusunan anggaran dan budaya organisasi berorientasi pada orang merupakan kesesuaian terbaik, yaitu budaya organisasi mampu bertindak sebagai variabel moderasi yang dapat memengaruhi partisipasi penyusunan anggaran dalam rangka peningkatan kinerja manajerial.

Penelitian ini merupakan upaya untuk memverifikasi konsistensi dari penelitian-penelitian yang telah dipaparkan di atas. Hasil penelitian yang tidak konsisten dapat menjadi peluang untuk melakukan penelitian lanjutan berkaitan dengan topik implementasi anggaran berbasis kinerja. Penelitian ini juga bermaksud untuk mengembangkan penelitian-penelitian terdahulu mengenai pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah digunakannya variabel budaya organisasi sebagai variabel yang dapat memoderasi pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Penelitian ini mencoba menelaah pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja dengan budaya organisasi sebagai variabel pemoderasi. Objek dalam penelitian ini adalah satuan kerja Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum pada ruang lingkup Kota Malang.

Berdasarkan uraian fenomena, latar belakang, serta tinjauan terhadap penelitian terdahulu, maka dapat diidentifikasi permasalahan sebagai berikut: (1) Apakah kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja? (2) Apakah pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja dimoderasi oleh budaya organisasi.

Berdasarkan pada permasalahan yang telah diidentifikasi di atas, maka penelitian ini memiliki tujuan sebagai berikut: (1) Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran

berbasis kinerja. (2) Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja yang dimoderasi oleh budaya organisasi.

LANDASAN TEORI

Teori Kontinjensi

Teori kontinjensi didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem yang secara universal selalu tepat diterapkan di seluruh organisasi pada setiap keadaan, tetapi sistem tersebut bergantung pada faktor-faktor situasional dalam organisasi (Rohman, 2009). Islam dan Hu (2012) menyebutkan bahwa asumsi yang mendasari teori kontinjensi adalah bahwa tidak ada satu jenis struktur organisasi yang juga berlaku untuk semua organisasi. Sebaliknya, efektivitas organisasi bergantung pada kesesuaian antara teknologi, volatilitas lingkungan, ukuran organisasi, struktur organisasi, dan sistem informasi. Pandangan kontinjensi ini pada akhirnya diarahkan untuk mencapai rancangan-rancangan organisasi yang diharapkan dan kegiatan-kegiatan manajemen yang paling tepat untuk situasi khusus. Pendekatan kontinjensi memungkinkan adanya variabel-variabel yang dapat menjadi variabel *moderating* (faktor yang memengaruhi hubungan kausal antara dua variabel) atau *intervening* (faktor yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan memengaruhi variabel lainnya). Murray (dalam Rohman, 2009) menjelaskan bahwa variabel *moderasi* adalah variabel yang memengaruhi hubungan antara dua variabel. Sebaliknya, variabel *intervening* adalah variabel yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan memengaruhi variabel lainnya.

Chenhall (2003) menyebutkan bahwa penelitian berbasis kontinjensi mengikuti pandangan yang lebih konvensional yang memandang Sistem Pengendalian Manajemen sebagai alat pasif yang dirancang untuk membantu pengambilan keputusan manajer. Penelitian berbasis kontinjensi difokuskan pada berbagai aspek Sistem Pengendalian Manajemen seperti partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran. Penelitian berbasis kontinjensi didominasi oleh penelitian *selfassessment* di mana individu-individu dalam organisasi memberikan indikasi kinerja mereka atau unit organisasi mereka. Islam dan Hu (2012) menyimpulkan bahwa berdasarkan tinjauan penelitian akuntansi manajemen, teori kontinjensi digunakan untuk menjawab tiga jenis pertanyaan. Pertama, kesesuaian antara pengendalian manajemen dan struktur organisasi; Kedua, dampak kesesuaian teori kontinjensi pada kinerja; ketiga, menguji dampak beberapa kontinjensi pada desain organisasi. Adapun variabel-variabel kontinjensi yang sering digunakan dalam penelitian kontinjensi adalah: (1) Lingkungan eksternal; (2) Proses standar-otomatis, ketidakpastian tugas, saling ketergantungan; (3) Teknologi Modern; (4) Struktur Organisasi; (5) Ukuran Organisasi; (6) Strategi Organisasi; (7) Budaya.

Penelitian ini menggunakan budaya sebagai variabel moderasi yang didukung oleh teori kontinjensi. Budaya organisasi diduga dapat menjadi variabel kontinjensi yang memperkuat pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Budaya telah menjadi variabel yang penting dalam desain Sistem Pengendalian Manajemen dalam hubungan dengan budaya nasional karena jika dibandingkan dengan variabel kontekstual lain, penelitian dalam bidang budaya telah dieksplorasi secara lebih luas. Penelitian bidang Sistem Pengendalian Manajemen berbasis kontinjensi telah meneliti hubungan antara dimensi budaya dengan dimensi standarisasi, desentralisasi, dan karakteristik sistem kontrol seperti formalitas pada kontrol, pengukuran kinerja akuntansi, dan partisipasi anggaran. Secara keseluruhan, penelitian tersebut telah memberikan hasil yang beragam. Hal ini disebabkan karena penelitian kontinjensi telah meneliti kombinasi yang berbeda dari dimensi budaya dan telah mempertimbangkan aspek Sistem Pengendalian Manajemen dengan cara yang berbeda sehingga terjadi tumpang tindih antara penelitian bertema budaya dengan generalisasi dikembangkan. Salah satu variabel dalam penelitian mengenai budaya yang cukup menarik untuk diteliti adalah budaya organisasi karena budaya organisasi yang kuat dapat mendominasi kebudayaan nasional dalam hal budaya kerja.

Teori Implementasi Kebijakan

Selain teori kontinjensi, teori implementasi kebijakan digunakan sebagai teori yang menganalisis rumusan masalah dalam penelitian ini karena implementasi anggaran berbasis kinerja merupakan salah satu kebijakan yang diterapkan di instansi pemerintah. Pendekatan yang digunakan dalam menganalisis implementasi anggaran berbasis kinerja ini adalah teori implementasi kebijakan yang dikemukakan oleh George C. Edward III. Pengertian implementasi kebijakan menurut Edward III adalah tahap pelaksanaan kebijakan antara penyusunan kebijakan seperti penyusunan undang-undang oleh lembaga legislatif, penyusunan peraturan pemerintah oleh lembaga eksekutif dan konsekuensi yang ditimbulkan dari kebijakan tersebut yang dapat memengaruhi para pelaksana implementasi. Jadi implementasi itu merupakan tindakan-tindakan yang dilakukan oleh pemerintah untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan dalam suatu keputusan kebijakan. Akan tetapi pemerintah dalam membuat kebijakan juga harus mengkaji terlebih dahulu apakah kebijakan tersebut dapat memberikan dampak yang buruk atau tidak bagi masyarakat. Hal tersebut bertujuan agar suatu kebijakan tidak bertentangan dengan masyarakat apalagi sampai merugikan masyarakat.

Edwards (1980) dalam Tangkilisan (2003) mengemukakan beberapa hal yang dapat memengaruhi keberhasilan suatu implementasi agar implementasi kebijakan menjadi efektif, yaitu komunikasi (*communications*), sumber daya (*resources*), sikap (*dispositions or attitudes*), dan struktur birokrasi (*bureaucratic structure*).

Penjelasan ke empat faktor tersebut adalah sebagai berikut: (1) Komunikasi. Komunikasi berkaitan dengan bagaimana kebijakan dikomunikasikan pada organisasi dan/atau publik. Dalam implementasi kebijakan dibutuhkan kejelasan dan konsistensi dari kebijakan agar implementor dapat mengetahui apa yang diharapkan dari ukuran dasar dan tujuan kebijakan itu dan mampu mengkomunikasikan sampai kepada sasaran. (2) Sumber daya. Sumber daya merupakan faktor keberhasilan proses implementasi yang berupa pemanfaatan sumber daya manusia, biaya, dan waktu. Sumber daya manusia juga merupakan sumber daya yang terpenting dalam menentukan keberhasilan proses implementasi. Edward III lebih menekankan pentingnya sumber daya manusia dalam implementasi suatu kebijakan karena jumlah staf yang cukup dan keterampilan yang tepat untuk melaksanakan tugas menjadi faktor penting dalam implementasi kebijakan. (3) Disposisi atau sikap. Keberhasilan implementasi kebijakan bisa dilihat dari disposisi (karakteristik/sikap) pelaksana kebijakan. Sikap pelaksana kebijakan dipengaruhi oleh pandangan mereka terhadap kebijakan dan bagaimana mereka melihat kebijakan dapat memengaruhi kepentingan organisasi dan kepentingan pribadi mereka. Jika para pelaksana kebijakan bersikap baik karena menerima suatu kebijakan maka kemungkinan besar mereka akan melaksanakan secara bersungguh-sungguh seperti tujuan yang diharapkannya. (4) Struktur Birokrasi. Birokrasi sebagai pelaksana harus dapat mendukung kebijakan yang telah diputuskan secara politik dengan jalan melakukan koordinasi dengan baik dan penyebaran tanggung jawab (*fragmentation*) atas kebijakan yang ditetapkan. Struktur birokrasi yang mendukung dalam suksesnya sebuah implementasi kebijakan harus memiliki prosedur tetap bagi pelaku kebijakan dalam melaksanakan kebijakannya dan memiliki tanggung jawab dalam menjalankan sebuah kebijakan demi mencapai tujuan yang ingin dicapai.

Anggaran Berbasis Kinerja

Nordiawan (2006) mengemukakan bahwa anggaran dapat dikatakan sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial. Anggaran berbasis kinerja adalah sistem penganggaran yang berorientasi pada *output* organisasi dan berkaitan sangat erat dengan visi, misi, dan rencana strategis organisasi. Anggaran berbasis kinerja mengalokasikan sumber daya pada program, bukan pada unit organisasi semata dan memakai *output measurement* sebagai indikator kinerja organisasi. Tujuan penetapan *output measurement* yang dikaitkan dengan biaya adalah untuk mengukur tingkat efisiensi dan efektivitas. Hal ini sekaligus merupakan alat untuk menjalankan prinsip akuntabilitas karena yang diterima oleh masyarakat pada akhirnya adalah *output* dari suatu proses kegiatan birokrasi (Bastian, 2006).

Implementasi mengacu pada penggunaan aktual dari ukuran kinerja dalam proses perencanaan strategis, alokasi sumber daya, pengelolaan program,

pemantauan, evaluasi, dan pelaporan. Menurut Cahya (2009) implementasi anggaran berbasis kinerja dimaksudkan agar setiap institusi publik tidak hanya mempertanggungjawabkan *input*-nya semata, tetapi juga harus mempertanggungjawabkan untuk apa dan berapa *output* serta hasil (*outcome*) yang diperoleh dari setiap dana publik yang dibelanjakan. Hubungan antara *input*, *output*, dan *outcome* ini dapat digunakan untuk melihat konsistensi penganggaran dengan misi dan strategi yang ada pada organisasi sektor publik. Implementasi anggaran berbasis kinerja berhubungan dengan masalah-masalah institusional dari reformasi anggaran (Shick, 1971 dalam Willoughby dan Melkers, 2001). Permasalahan utama dalam implementasi anggaran berbasis kinerja meliputi hal-hal berikut ini: (1) Kepemimpinan dan komitmen terhadap organisasi; (2) Kontinuitas dalam fokus reformasi administrasi; (3) Sumber daya yang cukup dalam usaha mewujudkan reformasi (waktu, uang, SDM); (4) Harapan yang tinggi akan kesuksesan.

Kualitas Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia merupakan modal dasar organisasi untuk melakukan aktivitas dalam mencapai tujuan organisasi. Ketersediaan sumber daya yang memadai merupakan faktor penting yang dapat memengaruhi keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja. (Ambar dan Rosidah, 2003). Semua sumber daya di dalam organisasi baik itu sumber daya fisik, seperti fasilitas yang berwujud sarana dan prasarana maupun sumber daya manusia diukur berdasarkan standar keuangan yang telah ditetapkan, sehingga menghasilkan rencana anggaran yang tepat. Setiap individu yang terkait di dalamnya harus memperoleh kejelasan tentang wewenang dan tanggung jawab serta memperoleh pendelegasian wewenang dan tugas. Selain itu, sumber daya manusia di dalam organisasi harus didukung dengan adanya regulasi keuangan, pengendalian personel, dan manajemen kompensasi yang jelas dan fair.

Kualitas sumber daya manusia menyangkut dua aspek, yaitu aspek kualitas fisik dan aspek kualitas nonfisik, yang menyangkut kemampuan bekerja, berpikir, dan keterampilan-keterampilan lain. Kualitas sumber daya manusia adalah unsur yang sangat penting dalam meningkatkan pelayanan organisasi terhadap kebutuhan publik. Oleh karena itu, terdapat dua elemen mendasar yang berkaitan dengan pengembangan sumber daya manusia, yaitu tingkat pendidikan dan keterampilan yang dimiliki karyawan/pekerja.

Komitmen Tujuan

Goal atau tujuan secara teoritis dilihat sebagai hasil interaksi organisasi dengan lingkungan. Suatu tujuan merupakan hasil yang berusaha dicapai oleh orang, tim, atau kelompok melalui perilaku dan tindakan (Ambar, 2003). Locke (1988) menjelaskan bahwa komitmen tujuan dapat dikategorikan sebagai komitmen pada tindakan, karena karyawan yang memiliki komitmen pada tujuan untuk mengejar suatu tindakan

akan mengarah pada hasil akhir tertentu. Pembahasan mengenai topik komitmen dan kinerja menganjurkan untuk mengintegrasikan konsep perilaku dan komitmen. Dengan kata lain, komitmen dapat dengan mudah menjadi salah satu perilaku yang bisa dipengaruhi variabel lainnya.

Komitmen tujuan yang dimiliki manajer terutama diharapkan untuk memengaruhi komitmen tujuan karyawan melalui peran yang berkaitan dengan sikap kerja individu dan perilaku dalam organisasi. Manajer dapat menjadi contoh bagi karyawan dalam menetapkan tujuan dengan menetapkan standar kerja yang tinggi, mengekspresikan semangat, dan tekad yang kuat untuk mencapai tujuan organisasi. Sikap manajer dapat menjadi suatu tantangan bagi karyawan untuk menciptakan loyalitas lebih besar dari sikap kerja dan perilaku, karena karyawan memiliki kecenderungan untuk mengadopsi perilaku manajer. Rumusan konkret dari tujuan, kekhususan tujuan, kejelasan tujuan, dan tingkat kesulitan tujuan dapat diharapkan menjadi penghubung antara komitmen tujuan karyawan dan komitmen tujuan manajer.

Budaya Organisasi

Budaya merupakan suatu sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota organisasi yang membedakan organisasi itu dari organisasi-organisasi lain (Robbins, 2003). Robbins menilai bahwa budaya organisasi dapat dikuantifikasi dan melakukan penilaian budaya organisasi melalui metodologi kuantitatif dengan metode survei. Survei dilakukan dengan mengukur elemen-elemen budaya organisasi. Elemen-elemen budaya organisasi yang dikemukakan oleh Robbins dapat digunakan untuk penelitian yang bertujuan untuk mengetahui persepsi anggota organisasi, dinamika organisasi dan orientasi pimpinan. Penilaian budaya organisasi dengan menggunakan elemen-elemen dari Robbins ini bertujuan untuk mengetahui orientasi dari pimpinan organisasi dan persepsi dari anggota terhadap budaya organisasinya sehingga pimpinan dapat menilai seberapa kuat budaya yang telah mereka bentuk ke dalam organisasi. Hasil yang diperoleh dapat menjadi acuan untuk perubahan yang diinginkan dan dapat mengetahui karakteristik dari organisasi (Luthfia, 2013). Elemen-elemen dan dimensi budaya organisasi menurut Robbins adalah sebagai berikut: (1) *Inovasi dan pengambilan risiko*. Sejuahmana anggota organisasi didorong untuk inovatif dan mengambil risiko. (2) *Perhatian ke hal yang rinci/detil*. Sejuah mana anggota organisasi diharapkan mampu menunjukkan ketepatan, analisis dan perhatian pada hal yang rinci/detil. (3) *Orientasi hasil*. Sejuah mana para pimpinan berfokus pada hasil/keluaran dan bagaimana orientasi para pimpinan pada proses/teknik yang dilakukan untuk mencapai hasil. (4) *Orientasi orang*. Sejuah mana keputusan-keputusan pimpinan mempertimbangkan efek hasil pada anggota organisasi. (5) *Orientasi tim/kelompok*. Sejuah mana aktifitas kerja diorganisasikan dalam kelompok-kelompok kerja dibandingkan pada kerja individual. (6) *Keagresifan*. Kondisi agresifitas dan kompetisi anggota organisasi. (7) *Stabilitas*.

Sejauh mana aktifitas organisasi menekankan pada kemajuan dan bukan pada status quo.

KERANGKA KONSEPTUAL

Pengembangan Hipotesis

Kualitas Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia merupakan salah satu faktor internal yang memegang peranan penting bagi berhasil tidaknya suatu organisasi dalam mencapai tujuan sehingga perlu diarahkan melalui manajemen sumber daya manusia yang efektif dan efisien (Izzaty, 2011). Widyantoro (2009) mengemukakan bahwa faktor penting yang menjadi penentu keberhasilan implementasi penganggaran berbasis kinerja adalah upaya pengembangan sumber daya manusia.

Sumber daya terbukti memengaruhi tahap implementasi dalam pemanfaatan indikator kinerja (Julnes dan Holzer, 2001). Selanjutnya, Asmadewa (2007) mendapatkan hasil penelitian bahwa terdapat pengaruh positif pada faktor sumber daya terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Hasil penelitian Asmadewa (2007) dipertegas oleh Putra (2007) dan Dara (2010) yang mendapatkan hasil penelitian bahwa sumber daya memiliki pengaruh positif terhadap efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Achyani (2011) mendapatkan hasil bahwa variabel sumber daya terbukti memengaruhi secara positif terhadap efektivitas anggaran berbasis kinerja pemerintah dan Izzaty (2011) menemukan bahwa kualitas sumber daya manusia juga memiliki pengaruh positif terhadap penerapan anggaran berbasis kinerja badan layanan umum (BLU). Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

H₁ : Kualitas sumber daya manusia berpengaruh secara positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

Komitmen pada Tujuan

Menurut Erwati (2009), penerapan anggaran berbasis kinerja disadari memerlukan komitmen organisasi yang kuat. Seorang individu akan melakukan usaha yang maksimal untuk mencapai tujuan yang ditetapkan jika individu tersebut mempunyai komitmen terhadap tujuan anggaran. Karyawan yang memiliki komitmen pada tujuan anggaran termotivasi untuk berinteraksi dengan pimpinan dan rekan kerja yang dapat memberikan wawasan tentang lingkungan kerja, tujuan kinerja, dan hal lain yang memiliki dampak penting pada kinerja karyawan. Jika individu sudah memiliki komitmen pada sebuah tujuan, akan memengaruhi tindakan individu dan pada akhirnya meningkatkan kinerja individu (Ndiwalana, 2009). Semakin tinggi komitmen terhadap tujuan anggaran organisasi maka kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial akan semakin meningkat (Yusfaningrum, 2005).

Husin (2012) juga menemukan bahwa semakin tinggi komitmen untuk mencapai sasaran anggaran maka semakin meningkatkan kinerja pimpinan karena komitmen para pimpinan sangat dibutuhkan untuk mencapai sasaran anggaran yang telah ditetapkan. Studi empiris yang dilakukan oleh Locke (1988) menunjukkan terdapat hubungan kausal antara komitmen tujuan dan kinerja. Locke (1988) menyatakan bahwa penetapan tujuan merupakan proses kognitif dari beberapa utilitas praktis, sehingga keinginan dan tujuan individu merupakan determinan perilaku yang utama. Komitmen tujuan diperkirakan memiliki cara berbeda dalam memengaruhi kinerja organisasi. Semakin kuat suatu tujuan akan menghasilkan tingkat kinerja yang tinggi jika tujuan ini diterima oleh individu. Komitmen tujuan diharapkan dapat meningkatkan fokus karyawan terhadap tujuan yang akan dicapai dan meningkatkan usaha, serta ketekunan perilaku kerja karyawan. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

H₂ : Komitmen pada tujuan berpengaruh secara positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

Budaya Organisasi

Budaya organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja, dan motivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja organisasi (Abdullah, 2010). Budaya organisasi akan memudahkan karyawan dalam menyesuaikan diri dengan lingkungan kerjanya dan membantu karyawan untuk mengetahui tindakan apa yang seharusnya dilakukan sesuai dengan nilai-nilai yang ada di dalam organisasi. Menurut Abdullah (2010), budaya organisasi sangat berpengaruh terhadap perilaku para anggota organisasi, karena sistem nilai dalam budaya organisasi dapat dijadikan acuan perilaku manusia dalam organisasi yang berorientasi pada pencapaian tujuan atau hasil kinerja yang ditetapkan. Jika budaya organisasi baik, tidak mengherankan jika anggota organisasi adalah orang-orang yang baik dan berkualitas pula. Dengan demikian, budaya organisasi baik secara langsung maupun tidak langsung akan berpengaruh terhadap kinerja organisasi.

Penelitian yang dilakukan Supomo dan Indriantoro (1998) mendapatkan hasil bahwa budaya organisasi mempunyai pengaruh positif dalam memperkuat hubungan kausal antara efektivitas anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Penelitian selanjutnya, yaitu Poerwati (2001) mendapatkan hasil bahwa budaya organisasi mempunyai tingkat kesesuaian yang tinggi sebagai variabel yang memperkuat hubungan kausal antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja manajerial. Penelitian Poerwati (2001) dipertegas oleh Damayanti (2007) yang mendapatkan hasil penelitian bahwa pendekatan kontijensi dengan menggunakan variabel moderasi menunjukkan bahwa budaya organisasi yang bervariasi pada setiap departemen dapat memengaruhi hubungan kausal antara partisipasi terhadap kinerja manajerial.

Dalam konteks anggaran berbasis kinerja, budaya organisasi dapat menjadi salah satu variabel kontinjensi yang dapat memperkuat pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen pada tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Chenhall (2003) menyebutkan bahwa budaya telah menjadi variabel yang penting dalam desain Sistem Pengendalian Manajemen karena jika dibandingkan dengan variabel kontekstual lain penelitian dalam bidang budaya telah dieksplorasi secara lebih luas. Dalam konteks penelitian ini, variabel budaya organisasi menjadi variabel yang memoderasi pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Menurut Julnes dan Holzer (2001), kesesuaian yang lebih baik antar sumber daya dan komitmen sebagai faktor rasional dengan variabel kontinjensi akan memengaruhi implementasi anggaran berbasis kinerja. Dengan kata lain, keberhasilan dalam faktor rasional yang memengaruhi implementasi anggaran berbasis kinerja juga bergantung pada kondisi budaya organisasi yang bersangkutan.

Kualitas sumber daya manusia dengan diperkuat oleh budaya organisasi dapat meningkatkan efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja. Sumber daya manusia merupakan salah satu faktor penting dalam sebuah organisasi yang menentukan keberhasilan organisasi dalam mencapai tujuannya. Sumber daya manusia yang berkualitas tanpa didukung sistem nilai dan perilaku yang tercermin dalam budaya organisasi akan dapat menghambat proses pencapaian tujuan organisasi dan berakibat pada rendahnya tingkat kinerja organisasi. Hal ini dikarenakan sumber daya manusia yang ada hanya akan memiliki tingkat kualitas yang baik namun bisa jadi kualitas tersebut tidak sesuai dengan budaya organisasi. Kesesuaian antara kualitas sumber daya manusia di dalam sebuah organisasi dan budaya organisasi dapat menjadi faktor penentu dalam keberhasilan tercapainya tujuan organisasi yang pada akhirnya akan meningkatkan efektivitas implementasi anggaran berbasis kinerja dalam organisasi tersebut. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

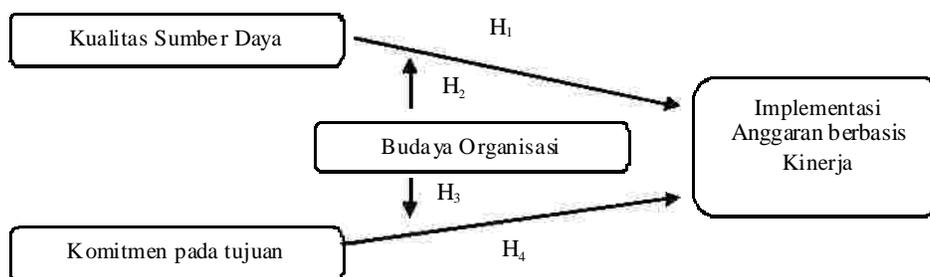
H₃ : Semakin tinggi kualitas sumber daya manusia dan semakin baik budaya organisasi maka semakin baik implementasi anggaran berbasis kinerja.

Komitmen pada tujuan organisasi dengan diperkuat oleh budaya organisasi dapat memengaruhi efektivitas kinerja organisasi. Hal ini dikarenakan dalam mencapai tujuan organisasi, setiap individu diharuskan memiliki komitmen yang kuat terhadap tujuan yang telah ditetapkan. Komitmen yang kuat menyebabkan karyawan dapat meningkatkan kinerja dalam rangka memenuhi tujuan yang ditetapkan. Namun, tingkatan komitmen diperkirakan tidak akan sama pada setiap pola pikir individu sehingga dibutuhkan upaya untuk menginternalisasi komitmen pada tiap individu. Upaya internalisasi komitmen dilakukan dengan cara membentuk budaya organisasi yang dapat memengaruhi sikap, opini, keyakinan, dan perilaku setiap individu di dalam organisasi. Jika setiap komitmen, sikap, dan perilaku individu yang berbeda

sudah sesuai dengan budaya organisasi, dapat memudahkan dalam mencapai efektivitas kinerja organisasi.

Berdasarkan penelitian Ndiwalana (2009), partisipasi penganggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja karyawan. Namun jika kinerja karyawan dikaitkan dengan partisipasi penganggaran dan komitmen pada tujuan, didapatkan hasil bahwa komitmen tujuan dapat memprediksi kinerja karyawan. Hal ini disebabkan jika karyawan berkomitmen untuk mencapai sasaran anggaran organisasi, karyawan cenderung untuk menghasilkan tingkat kinerja yang tinggi sehingga komitmen tujuan memiliki pengaruh positif terhadap kinerja karyawan. Berkaitan dengan penganggaran, Damayanti (2007) mengemukakan bahwa budaya organisasi dapat memengaruhi sikap, opini, keyakinan, dan perilaku setiap individu, sehingga sangat berkaitan dengan keberhasilan rencana target anggaran yang dapat dicapai dan akan berdampak pada kinerja manajerial. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dibuat hipotesis sebagai berikut:

H_4 : Semakin tinggi komitmen pada tujuan dan semakin baik budaya organisasi, maka semakin baik implementasi anggaran berbasis kinerja



Gambar 1. Model Penelitian

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian eksplanatori dengan pendekatan survei. Penelitian eksplanatori digunakan dalam penelitian ini, karena penelitian ini berusaha untuk menjelaskan hubungan kausal antara variabel-variabel melalui pengujian hipotesis.

Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan pada satuan kerja Badan Layanan Umum Perguruan Tinggi di Kota Malang, yaitu: Universitas Islam Negeri Malang, Universitas Negeri Malang, Universitas Brawijaya, Politeknik Kesehatan Malang, Politeknik Negeri Malang.

Unit Analisis, Populasi, dan Sampel Penelitian

Unit analisis dalam penelitian ini adalah individu dengan populasi yang akan dijadikan objek penelitian adalah Wakil Rektor II, Wakil Dekan II, Kepala Biro, dan Kepala Bagian yang bekerja di 5 perguruan tinggi BLU Kota Malang sebanyak 110 orang. Penentuan kriteria populasi didasarkan pada alasan bahwa Wakil Rektor II, Wakil Dekan II, Kepala Biro, dan Kepala Bagian merupakan pihak-pihak yang mempunyai akses langsung terhadap proses pengambilan keputusan terkait implementasi anggaran berbasis kinerja sehingga diharapkan juga mengerti kondisi berkaitan dengan kualitas sumber daya karyawan, komitmen pada tujuan, serta budaya organisasi pada perguruan tinggi tersebut. Hal ini dapat mengindikasikan bahwa Wakil Rektor II, Wakil Dekan II, Kepala Biro, dan Kepala Bagian diyakini memahami proses implementasi anggaran berbasis kinerja sehingga tidak terjadi bias dalam menjawab pertanyaan yang terdapat dalam kuisisioner penelitian.

Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik pengambilan sampel acak berstrata proporsional (*proportionate stratified random sampling*), yaitu pengambilan sampel yang melibatkan proses stratifikasi atau segregasi yang diikuti dengan pemilihan acak subjek dari setiap strata. Alasan pemilihan teknik sampel ini karena stratifikasi merupakan desain pengambilan sampel penelitian yang efisien karena menyediakan lebih banyak informasi dengan ukuran sampel yang diberikan. Teknik stratifikasi memastikan homogenitas dalam setiap strata (yaitu sangat sedikit perbedaan atau dispersi pada variabel penelitian dalam tiap strata), dan juga heterogenitas (variabilitas) antarstrata (Sekaran, 2006:130–131).

Ukuran sampel dalam penelitian ini menggunakan ukuran yang disarankan Roscoe (1975) dalam Sekaran (2006:160), yaitu ukuran sampel lebih dari 30 dan kurang dari 500 adalah tepat untuk kebanyakan penelitian. Penentuan jumlah sampel dilakukan berdasarkan Rumus Slovin sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2} = \frac{110}{1 + (110 \times (0,5)^2)} = 86$$

Keterangan:

- n = besaran sampel
- N = besaran populasi
- e = nilai kritis

Berdasarkan hasil perhitungan di atas, jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 86 orang. Adapun rincian populasi dan sampel berdasarkan tingkatan strata jabatan pada setiap perguruan tinggi BLU di Kota Malang disajikan dalam Tabel berikut ini:

Tabel Rincian Populasi dan Sampel

Tingkatan Jabatan	Jumlah Populasi	Perhitungan	Jumlah Sampel
Wakil Rektor/Direktur II	5	$\frac{5}{110} \times 86$	4
Kepala Biro	8	$\frac{8}{110} \times 86$	6
Wakil Dekan/Program II	30	$\frac{30}{110} \times 86$	23
Kepala Bagian	67	$\frac{67}{110} \times 86$	53
TOTAL	110		86

Sumber: data olahan penulis (2014)

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan dengan metode kuesioner. Menurut Sekaran (2006:60), data primer mengacu pada informasi yang diperoleh dari tangan pertama oleh peneliti yang berkaitan dengan variabel minat untuk tujuan spesifik penelitian. Sumber data primer ini diperoleh melalui kuesioner yang dibagikan oleh peneliti kepada responden pada lima perguruan tinggi BLU di Kota Malang.

Metode Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode survei atau istilah lengkapnya *self administered survey* dengan memberikan pertanyaan-pertanyaan kepada responden individu Uji instrumen terdiri dari uji pilot dan uji lapangan akhir. Menurut Hartono (2011:162) uji pilot menggunakan sampel yang kecil sekitar 10 sampai 30 responden. Responden yang digunakan dalam uji pilot adalah responden yang tidak menjadi bagian dari target populasi namun masih memiliki pengetahuan mengenai perencanaan penganggaran dan keuangan sektor publik. Penelitian ini menggunakan responden untuk uji pilot berupa Kepala Sub Bagian, Bendahara dan karyawan bagian perencanaan, penganggaran, akuntansi dan keuangan di Universitas Islam Negeri Malang.

Uji lapangan akhir dilakukan dengan menggunakan data lapangan yang sebenarnya sudah ditetapkan dalam penelitian ini. Uji lapangan akhir difokuskan untuk menguji validitas konstruk melalui uji validitas konvergen dan uji validitas diskriminan. Uji reliabilitas dilakukan dengan cara yang sama seperti yang dilakukan di pengujian pilot sebelumnya, yaitu diukur dengan koefisien *Cronbach's Alpha* dengan menggunakan responden yang sebenarnya.

Definisi operasional dan Pengukuran Variabel

Konstruk dalam penelitian ini terdiri dari konstruk kualitas sumber daya manusia, komitmen pada tujuan, budaya organisasi, dan implementasi anggaran berbasis kinerja. Konstruk-konstruk dalam penelitian ini merupakan konstruk yang dibentuk dengan model reflektif. Konstruk reflektif mengasumsikan bahwa semua indikator seolah-olah dipengaruhi oleh variabel konstruk sehingga indikatornya disebut dengan indikator efek (*effect indicator*). Arah hubungan kausalitas berasal dari konstruk ke indikator sehingga konstruk menjelaskan varian pengukurannya (Hartono dan Abdullah, 2009:33–34). Konstruk dalam penelitian ini diukur dengan model skala likert dengan lima poin kategori pengukuran, yaitu: (1) sangat tidak setuju; (2) tidak setuju; (3) netral; (4) setuju; (5) sangat setuju.

Kualitas Sumber Daya Manusia

Maswani (2010) mendefinisikan kualitas sumber daya manusia sebagai kemampuan dari pegawai dalam penempatan dan melaksanakan tugasnya berdasarkan latar belakang pendidikan, pelatihan yang diperoleh responden, pemahaman tentang tugasnya, kesiapan dalam melakukan perubahan kinerja, mampu memprediksi segala sesuatu yang ada kaitannya dengan tujuan serta melaksanakan koordinasi, kerja sama dan menghindari perbuatan tercela. Indikator dan item-item pertanyaan konstruk ini diambil dari penelitian Marwoto (2012).

Komitmen pada Tujuan

Komitmen tujuan dalam dimensi perilaku adalah komitmen untuk suatu tindakan. Dalam konteks penganggaran, komitmen pada tujuan merupakan komitmen pada tujuan penganggaran yang telah ditetapkan oleh instansi publik. Indikator dan item-item pertanyaan konstruk ini diambil dari penelitian Hollenbeck (1989).

Budaya Organisasi

Budaya organisasi merupakan nilai-nilai dominan yang disebarluaskan dalam organisasi yang dijadikan filosofi kerja dan menjadi panduan bagi kebijakan organisasi dalam mengelola pegawai dan masyarakat. Indikator dan item-item pertanyaan konstruk ini diambil dari instrumen yang dikembangkan oleh Penelitian Pratiwi (2012) berdasarkan karakteristik budaya organisasi menurut Robbins.

Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Menurut Asmadewa (2007) tahap implementasi anggaran berbasis kinerja merupakan tahap penggunaan informasi kinerja dalam proses penganggaran untuk memberikan dampak yang sebenarnya pada efisiensi, efektivitas, pengambilan keputusan, dan akuntabilitas. Indikator dan item-item pertanyaan konstruk ini

dikembangkan oleh peneliti dari penelitian Yusriati (2007) yang dipergunakan dalam penelitian Julianto (2011) dan Siregar (2012) dan juga berdasarkan prinsip-prinsip anggaran berbasis kinerja yang tercantum dalam penelitian Sancoko (2008).

Metode Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan PLS (*Partial Least Square*) dengan bantuan program *Warp PLS 3.0*. Hartono dan Abdillah (2009:14) menjelaskan bahwa PLS adalah analisis persamaan struktural berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model pengukuran sekaligus pengujian model struktural. PLS merupakan alat yang handal untuk menguji model prediksi dalam hipotesis penelitian ini karena memiliki keunggulan, yaitu: tidak berdasarkan pada berbagai asumsi, dapat digunakan untuk memprediksi model dengan landasan teori yang lemah, dapat digunakan pada data yang mengalami masalah asumsi klasik (seperti data tidak berdistribusi normal, masalah multikolinearitas dan masalah autokorelasi), dapat digunakan untuk ukuran sampel kecil, dan dapat digunakan untuk konstruk formatif dan reflektif.

Evaluasi Model Penelitian

Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)

Inner model merupakan model struktural untuk memprediksi hubungan kausalitas antar variabel laten. Model Struktural dalam PLS dievaluasi dengan menggunakan *R-square* (R^2) untuk konstruk dependen (endogen) dan nilai koefisien *path* atau *t-values* tiap *path* untuk uji signifikansi antar konstruk dalam model struktural. Nilai *R-square* (R^2) digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap variabel dependen. Semakin tinggi nilai *R-square* (R^2) berarti semakin baik model prediksi dari model penelitian yang diajukan. (Hartono dan Abdillah, 2009:62–63).

Hair, *et al.* (2006) dalam Hartono dan Abdillah (2009:63) mengungkapkan bahwa nilai koefisien *path* atau *inner model* menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis. Skor koefisien *path* atau *inner model* ditunjukkan oleh nilai $p < 0,01$. Sholihin (2013:32) menyebutkan bahwa software WarpPLS dapat mengestimasi nilai p untuk koefisien jalur secara otomatis sehingga tidak perlu membandingkan dengan T_{tabel} atau mencari lagi nilai p nya. Selain itu, Warp PLS dapat langsung memberikan hasil koefisien dan nilai p untuk model moderasi secara langsung. Skor koefisien p value menunjukkan nilai signifikan jika $p < 0,01$. Persamaan *inner model* dalam penelitian ini adalah:

$$LV_{ABK} = \beta_1 LV_{SDM} + \beta_2 LV_{KT} + \beta_3 LV_{BO} + \beta_4 (SDM*BO) + \beta_5 (KT*BO) + e$$

Keterangan:

LV_{ABK}	=	<i>Laten Variable</i> /konstruk Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja
LV_{SDM}	=	<i>Laten Variable</i> /konstruk Kualitas Sumber Daya Manusia
LV_{KT}	=	<i>Laten Variable</i> /konstruk Komitmen pada Tujuan
LV_{BO}	=	<i>Laten Variable</i> /konstruk budaya organisasi
β_1	=	koefisien Kualitas Sumber Daya Manusia
β_2	=	koefisien Komitmen pada Tujuan
β_3	=	koefisien Budaya Organisasi
$SDM*BO$	=	interaksi antara Kualitas Sumber Daya Manusia dan Budaya Organisasi
β_4	=	koefisien interaksi antara Kualitas Sumber Daya Manusia dan Budaya Organisasi
$KT*BO$	=	interaksi antara Komitmen Tujuan dan Budaya Organisasi
β_5	=	koefisien interaksi antara Komitmen Tujuan dan Budaya Organisasi
e	=	faktor kesalahan (error) yaitu penyebab variasi pada variabel dependen yang tidak dapat dijelaskan oleh variabel independen

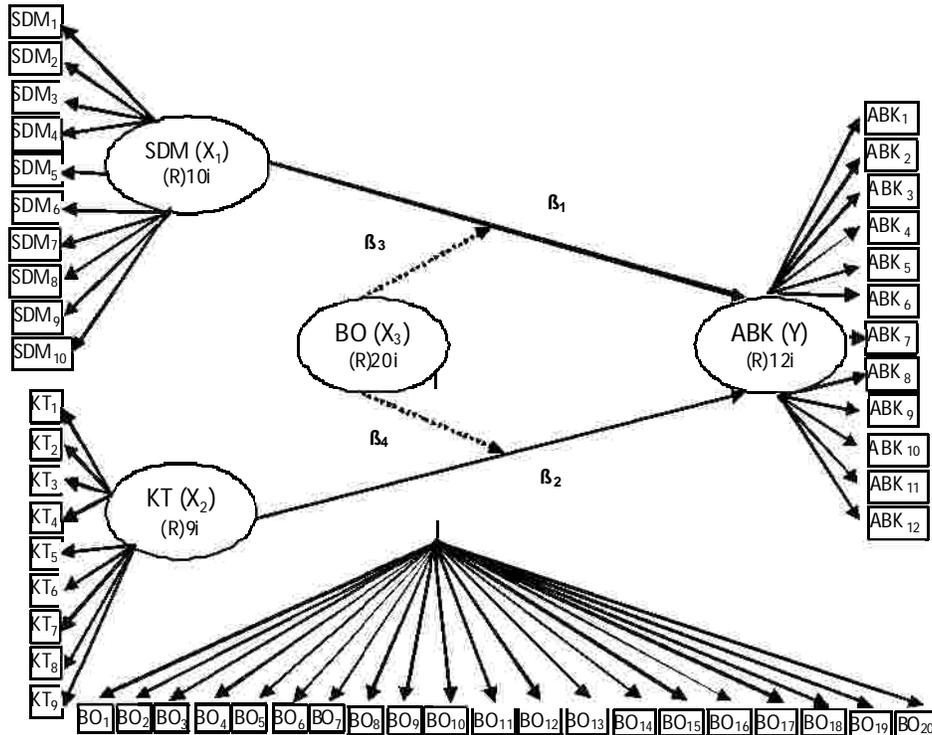
Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*)

Outer model merupakan model pengukuran untuk menilai validitas dan realibilitas. *Outer model* menggambarkan bagaimana hubungan antara indikator dengan konstraknya. *Outer model* dibuat berdasarkan diagram jalur. Model pengukuran ini digunakan untuk menguji validitas konstruk dan realibilitas instrumen (Hartono dan Abdillah, 2009:58). Validitas konstruk menunjukkan seberapa baik hasil yang diperoleh dari penggunaan suatu pengukuran sesuai teori-teori yang digunakan untuk mendefinisikan suatu konstruk (Hartono, 2010:128). Validitas konstruk terdiri atas validitas konvergen dan validitas diskriminan. Uji validitas konvergen dalam PLS dengan indikator reflektif dinilai berdasarkan *loading factor* (korelasi antara skor item/skor komponen dengan skor konstruk) indikator-indikator yang mengukur konstruk tersebut (Hartono dan Abdillah, 2009:60). Uji validitas diskriminan dinilai berdasarkan *cross loading* pengukuran dengan konstraknya.

Selain uji validitas, PLS juga melakukan uji reliabilitas untuk mengukur konsistensi internal alat ukur. Uji reliabilitas dalam PLS dapat menggunakan dua metode, yaitu *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*. *Rule of Thumb* nilai alpha atau *composite reliability* harus lebih besar dari 0,7 meskipun nilai 0,6 masih dapat diterima. (Hartono dan Abdillah, 2009:62). Namun, menurut Sholihin dan Ratmono (2013:66–67) dalam beberapa kasus, sering syarat *loading* di atas 0,7 sering tidak terpenuhi khususnya untuk kuesioner yang baru dikembangkan sehingga *loading* antara 0,4–0,7 harus tetap dipertimbangkan untuk tetap dipertahankan. Untuk indikator dengan *loading* antar 0,4–0,7 sebaiknya dilakukan analisis mengenai dampak dari keputusan menghapus indikator tersebut jika dapat meningkatkan AVE dan *composite reliability* di atas batasannya (*threshold*).

Berikut ini adalah gambar diagram jalur sesuai dengan WarpPLS 3.0:

Gambar Diagram Jalur



Keterangan Diagram Jalur:

- ABK = variabel laten Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja
- SDM = variabel laten Kualitas Sumber Daya Manusia
- KT = variabel laten Komitmen pada Tujuan
- BO = variabel laten Budaya Organisasi
- R)ni = indikator dalam variabel laten
- β_n = koefisien pada variabel laten
- garis \longrightarrow = hubungan langsung (*direct link*)
- garis $----->$ = hubungan moderasi (*moderating link*)

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Penelitian ini menggunakan responden penelitian berupa Wakil Rektor II atau Wakil Direktur II, Wakil Dekan II, Kepala Biro, dan Kepala Bagian yang bekerja di 5 perguruan tinggi BLU Kota Malang. Sebanyak 86 kuesioner disebarikan pada 4 perguruan tinggi BLU kota Malang, yaitu: Universitas Islam Negeri Malang,

Universitas Brawijaya, Universitas Negeri Malang, dan Politeknik Negeri Malang. Sedangkan Politeknik Kesehatan Malang tidak dilakukan penyebaran kuesioner karena pada saat batas akhir tanggal penyebaran kuesioner, peneliti masih harus mengurus pengajuan *Ethical Clearance* kepada Komite Etik Politeknik Kesehatan Malang sebagai syarat diajukannya permohonan ijin penelitian di lingkungan Kementerian Kesehatan Malang. Peneliti melakukan permohonan ijin penelitian, penyebaran kuesioner dan pengumpulan kuesioner yang telah disebarakan mulai dari tanggal 01 September 2014 sampai dengan tanggal 26 September 2014. dengan pertimbangan keterbatasan waktu dan biaya. Peneliti menganggap jumlah kuesioner yang kembali telah mencukupi untuk dilakukan analisis. Data yang telah kembali dan dapat diolah oleh peneliti berjumlah 63 kuesioner dan tingkat pengembalian (*respon rate*) adalah 73,25%.

Hasil Pilot Test

Uji pilot dilakukan sebelum penyebaran data sesungguhnya di lapangan. Uji pilot dibagi menjadi uji pilot awal dan uji pilot skala penuh. Responden pada uji pilot awal merupakan responden yang bukan bagian dari populasi targetnya. Sasaran pertama dari uji pilot awal ini adalah untuk meyakinkan bahwa item-item kuesioner telah mencukupi, benar, dan dapat dipahami oleh responden. Sasaran kedua dari uji pilot awal ini adalah untuk penilaian reabilitas awal dari skala-skala yang biasanya menggunakan skor *Cronbach Alpha*. Menurut Hartono (2011:162) uji pilot menggunakan sampel yang kecil sekitar 10 sampai 30 responden. Penelitian ini menggunakan sampel untuk uji pilot awal sebanyak 30 responden yang merupakan pegawai Fakultas Syariah Universitas Islam Negeri Malang.

Sasaran utama pada uji pilot skala penuh adalah meyakinkan bahwa bermacam-macam skala telah menunjukkan tingkat reabilitas yang semestinya melalui nilai *Cronbach Alpha*. Responden yang digunakan dalam uji pilot skala penuh adalah responden yang tidak menjadi bagian dari target populasi namun masih memiliki pengetahuan mengenai perencanaan penganggaran dan keuangan sektor publik. Responden uji pilot dalam penelitian ini adalah Kepala Sub Bagian, Bendahara dan karyawan bagian perencanaan, penganggaran, akuntansi dan keuangan di Universitas Islam Negeri Malang sebanyak 30 orang.

Berdasarkan analisis yang telah dilakukan, nilai *Cronbach Alpha* untuk responden uji pilot awal dan uji pilot skala penuh disajikan pada Tabel di bawah ini.

Tabel Nilai Cronbach Alpha Uji Pilot

Grup Uji Pilot	Nilai Cronbach Alpha
Uji Pilot Awal	0,929
Uji Pilot Skala Penuh	0,931

Sumber: data diolah (2014)

Berdasarkan Tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai *Cronbach Alpha* dari uji pilot awal dan uji pilot skala penuh telah memenuhi syarat, yaitu lebih dari 0,7. Sehingga dapat disimpulkan bahwa instrumen kuesioner telah reliabel. Langkah selanjutnya adalah melakukan uji beda t-test dengan cara uji beda independen (*Independent Sampels t-test*) antara responden pada uji pilot awal dengan responden pada uji pilot skala penuh. Uji beda t-test dalam penelitian ini dilakukan untuk melihat apakah ada perbedaan pemahaman terhadap instrumen-instrumen dalam kuesioner antara responden pada uji pilot awal dengan responden pada uji pilot skala penuh. Berikut ini disajikan hasil Uji beda independen pada Tabel di bawah ini:

Tabel Hasil Uji Beda Independen

Konstruk	Levene's Test For Equality of Variances (Sig.)	t-test for Equality of Mean (Sig.)
SDM	0,613	0,529
KT	0,584	0,656
BO	0,817	0,896
ABK	0,671	0,387

Sumber: data diolah (2014)

Ada dua tahapan analisis yang harus dilakukan, pertama menguji dahulu asumsi apakah *variance* populasi kedua sampel tersebut sama (*equal variance assumed*) ataukah berbeda (*equal variances not assumed*) dengan melihat nilai *levене test*. Setelah mengetahui apakah nilai *variance* sama atau tidak, maka langkah kedua adalah melihat nilai t-test untuk menentukan apakah terdapat perbedaan nilai rata-rata secara signifikan (Ghozali, 2011:66). Untuk mengetahui apakah *variance* populasi identik ataukah tidak dengan hipotesis di bawah ini:

H_0 : *variance* antara responden uji pilot awal dan uji pilot skala penuh adalah sama

H_A : *variance* antara responden uji pilot awal dan uji pilot skala penuh adalah berbeda

Dengan pengambilan keputusan sebagai berikut:

Jika probabilitas $> 0,05$, maka H_0 tidak dapat ditolak sehingga *variance* sama

Jika probabilitas $< 0,05$, maka H_0 ditolak sehingga *variance* berbeda

Berdasarkan hasil analisis yang disajikan pada Tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai probabilitas (signifikansi) *Levene Test* pada semua konstruk memiliki nilai signifikansi $> 0,05$ sehingga dapat disimpulkan bahwa H_0 tidak dapat ditolak atau responden pada uji pilot awal dan responden pada uji pilot skala penuh memiliki *variance* yang sama. Selanjutnya, berdasarkan Tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai signifikansi $> 0,05$ sehingga dapat disimpulkan bahwa rata-rata pemahaman terhadap kuesioner yang disebar pada responden uji pilot awal tidak berbeda secara signifikan dengan responden pada uji pilot skala penuh.

Evaluasi Model Hipotesis Penelitian

Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*)

Uji Validitas Konvergen

Validitas konvergen berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur dari suatu konstruk seharusnya berkorelasi tinggi. Validitas konvergen terjadi jika skor yang diperoleh dari dua instrumen yang berbeda yang mengukur konstruk yang sama mempunyai korelasi tinggi (Hartono, 2010:128–129). Uji validitas konvergen dalam PLS dengan indikator reflektif dinilai berdasarkan *loading factor* (korelasi antara skor item/skor komponen dengan skor konstruk) indikator-indikator yang mengukur konstruk tersebut (Hartono dan Abdillah, 2009:60). Hartono dan Abdillah (2009:61) mengutip pernyataan Chin (1995) menyatakan bahwa suatu instrumen dikatakan lolos uji validitas konvergen bila memiliki *loading factor* lebih dari 0,7, AVE lebih dari 0,5, dan *communality* lebih dari 0,5. Di bawah ini disajikan nilai AVE dan *loading factor*.

Tabel Average Variances Extracted (AVE) Hasil Penelitian

URAIAN	KONSTRUK			
	SDM	KT	BO	ABK
51 indikator	0.356	0.309	0.416	0.596
34 indikator	0.521	0.616	0.525	0.633

Sumber: data diolah (2014)

Tabel Loading Factor Hasil Penelitian 51 Indikator

Indikator	Loading	Indikator	Loading	Indikator	Loading
SDM1	0.304	KT8	-0.780	BO16	0.641
SDM2	0.144	KT9	-0.667	BO17	0.488
SDM3	0.499	B01	0.855	BO18	0.451
SDM4	0.705	B02	0.729	BO19	0.526
SDM5	0.543	B03	0.689	BO20	0.624
SDM6	0.611	B04	0.615	ABK1	0.674
SDM7	0.646	B05	0.741	ABK2	0.753
SDM8	0.814	B06	0.734	ABK3	0.841
SDM9	0.668	B07	0.772	ABK4	0.749
SDM10	0.712	B08	0.619	ABK5	0.86
KT1	-0.005	B09	0.614	ABK6	0.836
KT2	-0.653	BO10	0.767	ABK7	0.465
KT3	0.476	BO11	0.383	ABK8	0.84
KT4	0.432	BO12	0.529	ABK9	0.809
KT5	-0.322	BO13	0.768	ABK10	0.797
KT6	-0.877	BO14	0.533	ABK11	0.776
KT7	0.106	BO15	0.589	ABK12	0.781

Sumber: data diolah (2014)

Berdasarkan Tabel di atas diketahui bahwa hanya nilai AVE dari konstruk Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (ABK) yang memenuhi syarat uji validitas konvergen karena lebih dari 0,5, sedangkan konstruk Kualitas Sumber Daya Manusia (SDM), Komitmen Tujuan (KT), dan Budaya Organisasi (BO) tidak memenuhi syarat uji validitas konvergen karena nilainya kurang 0,5. Selain nilai AVE, nilai *loading* faktor juga menjadi syarat uji validitas konvergen. Nilai *loading* faktor yang disyaratkan adalah di atas 0,7. Berdasarkan Tabel di atas juga dapat diketahui bahwa indikator yang memiliki nilai di atas 0,7 hanya 22 indikator, yaitu: SDM4, SDM8, SDM10, KT6, KT8, BO1, BO2, BO5, BO6, BO7, BO10, BO13, ABK2, ABK3, ABK4, ABK5, ABK6, ABK8, ABK9, ABK10, ABK11, dan ABK12.

Menurut Sholihin dan Ratmono (2013:66–67) dalam beberapa kasus, sering syarat *loading* di atas 0,7 sering tidak terpenuhi khususnya untuk kuesioner yang baru dikembangkan sehingga *loading* antara 0,4–0,7 harus tetap dipertimbangkan untuk tetap dipertahankan. Untuk indikator dengan *loading* antar 0,4–0,7 sebaiknya dilakukan analisis mengenai dampak dari keputusan menghapus indikator tersebut pada AVE dan *composite reliability*. Indikator tersebut dapat dihapus jika dapat meningkatkan AVE dan *composite reliability* di atas batasannya (*threshold*).

Selanjutnya, untuk melihat apakah indikator dengan *loading factor* antar 0,4–0,7 akan dihapus, dilakukan analisis uji coba mengenai dampak dari keputusan menghapus indikator tersebut pada AVE. Indikator yang memiliki nilai tersebut dapat dihapus jika dapat meningkatkan nilai AVE lebih dari 0,5 terutama pada konstruk yang memiliki nilai AVE kurang dari 0,5, yaitu: konstruk Kualitas Sumber Daya Manusia (SDM), Komitmen Tujuan (KT), dan Budaya Organisasi (BO).

Peneliti memutuskan mengeluarkan indikator yang memiliki nilai di bawah 0,4 sesuai ketentuan di atas dan juga indikator yang memiliki nilai dalam rentang 0,4–0,5. Peneliti mencoba mempertahankan indikator yang memiliki nilai 0,6–0,7 dan melihat dampak pada nilai AVE. Adapun indikator yang dihapus berdasarkan kriteria tersebut sebanyak 17 indikator, yaitu: SDM1, SDM2, SDM3, SDM5, KT1, KT3, KT4, KT5, KT7, BO11, BO12, BO14, BO15, BO17, BO18, BO19, dan ABK7. Setelah 17 indikator tersebut dikeluarkan maka dilakukan pengujian ulang terhadap 34 indikator yang tersisa. Hasil AVE dari uji 34 indikator disajikan pada Tabel di bawah ini:

Tabel Loading Factor Hasil Penelitian 34 Indikator

Indikator	Loading	Indikator	Loading
SDM4	0.611	B08	0.666
SDM6	0.548	B09	0.607
SDM7	0.708	B10	0.764
SDM8	0.788	B13	0.789
SDM9	0.810	B16	0.553
SDM10	0.821	B20	0.563
KT2	0.664	ABK1	0.680
KT6	0.880	ABK2	0.752
KT8	0.819	ABK3	0.844
KT9	0.761	ABK4	0.755
B01	0.875	ABK5	0.857
B02	0.732	ABK6	0.839
B03	0.724	ABK8	0.848
B04	0.631	ABK9	0.811
B05	0.800	ABK10	0.783
B06	0.805	ABK11	0.773
B07	0.817	ABK12	0.790

Sumber: data diolah (2014)

Berdasarkan Tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai AVE empat konstruk, yaitu: Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (ABK), Kualitas Sumber Daya Manusia (SDM), Komitmen Tujuan (KT), dan Budaya Organisasi (BO) lebih dari 0,5 sehingga telah memenuhi syarat uji validitas konvergen. Selanjutnya, hasil *loading factor* yang disajikan pada Tabel 5.8 menunjukkan bahwa masih ada indikator-indikator yang diukur telah memiliki nilai kurang dari 0,7, yaitu: SDM4, SDM6, KT2, BO4, BO8, BO9, BO16, BO20, dan ABK1. Peneliti memutuskan untuk tidak mengeluarkan indikator yang memiliki nilai 0,5-0,7 karena berdasarkan Tabel 5.6 keempat konstruk yang diukur telah memiliki nilai AVE lebih dari 0,5 dan uji validitas konvergen telah terpenuhi.

Validitas Diskriminan

Validitas diskriminan terjadi jika dua instrumen yang berbeda yang mengukur dua konstruk yang diprediksi tidak berkorelasi menghasilkan skor yang memang tidak berkorelasi (Hartono, 2010:129). Menurut Chin (1997) dalam Hartono dan Abdillah (2009: 61), uji validitas diskriminan dinilai berdasarkan *cross loading* pengukuran dengan konstraknya. Menurut Sholihin (2013:16) *loading* indikator ke konstruk yang diukur harus lebih besar daripada *loading* ke konstruk lain (*cross loading* rendah). Hasil *cross loading* disajikan pada Tabel di bawah ini.

Tabel *Cross Loading* Hasil Penelitian 34 indikator

Indikator	SDM	KT	BO	ABK
SDM4	0.611	0.159	0.072	0.109
SDM6	0.548	-0.217	0.450	0.026
SDM7	0.708	-0.010	0.160	-0.154
SDM8	0.788	0.060	0.139	0.072
SDM9	0.810	0.052	-0.358	0.069
SDM10	0.821	-0.073	-0.272	-0.104
KT 2	0.041	0.664	-0.224	0.154
KT 6	0.035	0.880	0.054	-0.025
KT 8	-0.042	0.819	0.222	-0.171
KT 9	-0.032	0.761	-0.106	0.078
B01	0.183	-0.073	0.875	-0.035
B02	-0.006	0.007	0.732	-0.230
B03	-0.107	-0.066	0.724	0.095
B04	-0.103	-0.021	0.631	0.432
B05	-0.301	0.042	0.800	0.077
B06	-0.024	0.080	0.805	0.267
B07	0.031	-0.125	0.817	0.133
B08	0.053	0.137	0.666	0.069
B09	0.230	0.148	0.607	-0.254
B10	-0.033	0.048	0.764	-0.325
B13	-0.009	-0.013	0.789	-0.044
B16	0.314	-0.025	0.553	-0.164
B20	-0.167	-0.125	0.563	-0.079
ABK1	0.250	0.095	0.084	0.680
ABK2	0.116	0.003	-0.085	0.752
ABK3	0.011	0.097	0.091	0.844
ABK4	0.144	-0.075	-0.043	0.755
ABK5	0.193	0.043	-0.072	0.857
ABK6	0.046	-0.116	0.030	0.839
ABK8	-0.045	0.025	-0.055	0.848
ABK9	0.013	0.041	-0.286	0.811
ABK10	-0.452	-0.032	0.301	0.783
ABK11	-0.250	-0.023	0.159	0.773
ABK12	-0.006	-0.055	-0.103	0.790

Sumber: data diolah (2014)

Berdasarkan pengukuran *cross loading* pada Tabel 5.9 dapat diketahui bahwa faktor *loading* indikator ke konstruk yang diukur lebih besar daripada *loading* ke konstruk lain (*cross loading* rendah) sehingga dapat disimpulkan bahwa indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur konstruk telah memenuhi syarat uji validitas diskriminan.

Uji Reliabilitas

Hartono dan Abdillah (2009:61) mengutip pernyataan Chin (1995) menyatakan bahwa suatu instrumen dinyatakan reliabel apabila memiliki nilai *cronbach alpha* lebih dari 0,6 dan *composite reability* lebih dari 0,6. Hasil dari *cronbach alpha*, *composite reability*, *Full Colinearity VIF* dan AVIF dalam penelitian ini disajikan pada Tabel 5.10 di bawah ini.

Tabel Nilai Cronbach Alpha, Composite Reability, Full Colinearity VIF dan AVIF

Uraian	SDM	KT	BO	ABK
Cronbach Alpha	0.810	0.788	0.922	0.941
Composite Reability	0.865	0.864	0.934	0.950
Full Colinearity VIF	1.924	1.043	2.355	1.926
AVIF			1.457	

Sumber: data diolah (2014)

Berdasarkan hasil pada Tabel di atas, dapat diketahui bahwa konstruk penelitian ini telah memenuhi batas yang ditetapkan untuk uji reabilitas yaitu *cronbach alpha* lebih dari 0,6 dan *composite reability* lebih dari 0,6 sehingga dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian ini telah reliabel.

Menurut Kock (2013) dalam Sholihin (2013:97), pengujian SEM-PLS dengan interaksi antara variabel independen dan pemoderasi menuntut peneliti harus memperhatikan masalah multikolinearitas. Sholihin (2013:176) menerangkan kolinearitas dinilai sebagai fenomena hubungan antar variabel prediktor/independen (kolinearitas klasik atau vertikal) dan fenomena hubungan antar variabel prediktor/independen dengan variabel kriteria/dependen (kolinearitas lateral). Pengujian kolinearitas secara lengkap, yaitu meliputi kolinearitas vertikal dan lateral dalam WarpPLS didapatkan dari uji *full colinearity VIF*. Kock dan Lynn (2012) dalam Sholihin (2013:179) membuat simulasi batasan nilai VIF untuk model SEM-PLS dan merekomendasikan penggunaan nilai 3,3 sebagai batasan kolinearitas baik vertikal maupun lateral. Berdasarkan Tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai *full colinearity VIF* masih di bawah batas yang ditentukan sebesar 3,3 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi kolinearitas pada konstruk yang diuji dalam penelitian ini. Selain nilai *full colinearity VIF*, hasil output AVIF juga menjadi fokus dalam pengujian model moderasi nilai AVIF karena dalam WarpPLS menggunakan interaksi

antar variabel (*moderated regression analysis*) yang memungkinkan terjadinya multikolinearitas. Berdasarkan Tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai output AVIF adalah 1,457 telah memenuhi syarat di bawah batasan 5 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas dalam pengujian moderasi penelitian ini.

Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)

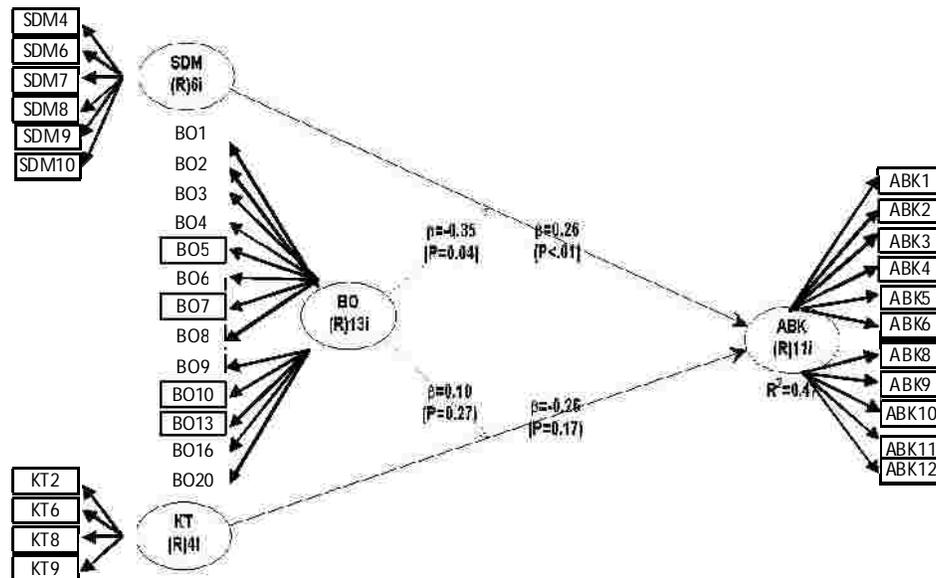
Koefisien determinasi (R^2) konstruk Implementasi anggaran berbasis kinerja adalah 47%, artinya bahwa konstruk implementasi anggaran berbasis kinerja dipengaruhi sebanyak 47% oleh konstruk kualitas sumber daya manusia. Hair, *et al.* (2006) dalam Hartono dan Abdillah (2009:63) mengungkapkan bahwa nilai koefisien p atau *inner model* menunjukkan tingkat signifikansi dalam pengujian hipotesis. Skor koefisien p atau *inner model* ditunjukkan oleh nilai $p < 0,01$. Di bawah ini akan disajikan hasil p value dan *path coefficients* pada Tabel serta gambar model struktural penelitian

Tabel Hasil P Value dan Path Coefficients

Uraian	Konstruk	SDM	KT	BO*SDM	BO*KT
P Value	ABK	0.008	0.171	0.036	0.271
Path Coefficients	ABK	0.260	-0.257	-0.347	0.100

Sumber: data diolah (2014)

Gambar Model Struktural



PEMBAHASAN HASIL PENGUJIAN HIPOTESIS

Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Hipotesis H_1 menyatakan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh secara positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai p value sebesar 0.008 sehingga H_1 diterima karena memenuhi syarat nilai $p < 0,0$. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh secara positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh (Asmadewa (2007); Putra (2007); Suhardjanto (2008); Achyani (2011); Arifah (2012) yang menemukan bahwa sumber daya berpengaruh secara positif terhadap efektivitas anggaran berbasis kinerja pada objek penelitian yang berbeda. Asmadewa (2007) melakukan penelitian pada pemerintah pusat, Putra (2007) pada Pemerintah Kabupaten Sleman, Suhardjanto (2008) dan Achyani (2011) pada pemerintah kota Surakarta, dan Arifah (2012) pada pemerintah kota Magelang.

Hasil yang sama diperoleh Izzaty (2011) dan Maswani (2010) dalam konteks kualitas sumber daya manusia. Izzaty (2011) menemukan bahwa kualitas sumber daya manusia memiliki pengaruh positif terhadap penerapan anggaran berbasis kinerja Badan Layanan Umum Universitas Diponegoro Semarang dan Maswani (2010) menemukan bahwa kualitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap kinerja Dinas Pengelolaan Keuangan dan Kekayaan Daerah Kabupaten Aceh Tengah. Dalam konteks yang berbeda, Julnes (2001) menemukan bahwa sumber daya memengaruhi tahap implementasi dalam pemanfaatan indikator kinerja pada negara bagian dan pemerintah lokal amerika serikat dan Dara (2010) menemukan bahwa variabel sumber daya berpengaruh terhadap pengadopsian ukuran kinerja dan pengimplementasian anggaran berbasis kinerja di instansi pemerintah daerah dalam lingkup provinsi Maluku Utara.

Menurut Fitri (2014), kualitas sumber daya manusia harus terus dibenahi sehingga selalu siap dan kompeten untuk menghadapi perubahan. Perubahan sistem tidak dapat berjalan baik jika tidak diikuti dengan peningkatan pada kualitas manusia yang akan menjalankan sistem tersebut. Peningkatan kualitas sumber daya manusia dapat dilakukan dengan pelatihan-pelatihan yang sesuai dengan kebutuhan yang diperlukan dan dilakukan dengan berkesinambungan.

Pengaruh Komitmen Tujuan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja

Hipotesis H_2 menyatakan bahwa komitmen tujuan berpengaruh secara positif terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Berdasarkan hasil pengujian

menunjukkan *p value* sebesar 0,171 sehingga H_2 ditolak karena tidak memenuhi syarat nilai $p < 0,01$. Hal ini menunjukkan bahwa komitmen tujuan tidak memengaruhi implementasi anggaran berbasis kinerja.

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Yusfaningrum (2005), Ndiwalana (2009), Pribadi (2013), dan Wiryanata (2014) dalam konteks kinerja karyawan dan kinerja organisasi. Yusfaningrum (2005) menemukan bahwa komitmen tujuan anggaran berpengaruh secara positif terhadap kinerja manajerial pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. Ndiwalana (2009) menemukan bahwa komitmen pada tujuan memiliki pengaruh positif terhadap kinerja karyawan pada 48 Hotel di Kampala, salah satu distrik di Uganda. Pribadi (2013) menemukan bahwa komitmen tujuan berpengaruh terhadap peningkatan kinerja karyawan perusahaan jasa di Surabaya dan Wiryanata (2014) menemukan bahwa *goal commitment* berpengaruh positif pada kinerja hotel di provinsi Bali.

Namun, hasil penelitian ini mendukung penelitian Rosidi (2007), Sembiring (2009), dan Arifah (2012). Rosidi (2007) menemukan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja pada pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Jawa Timur. Sembiring (2009) menemukan bahwa komitmen dari seluruh komponen organisasi tidak berpengaruh terhadap perencanaan APBD berbasis kinerja di pemerintah kabupaten Karo. Arifah (2012) menemukan bahwa komitmen dari seluruh komponen organisasi tidak berpengaruh terhadap anggaran berbasis kinerja pada pemerintah kota Magelang.

Keberhasilan implementasi kebijakan memerlukan adanya kesepakatan antara pembuat kebijakan dengan pelaksana kebijakan dan bagaimana cara memengaruhi pelaku kebijakan agar menjalankan sebuah kebijakan tanpa keluar dari tujuan yang telah ditetapkan demi terciptanya pelayanan publik yang baik. Kesepakatan yang dapat dilihat dari komitmen pelaksana kebijakan harus dilakukan agar implementasi kebijakan dapat berjalan efektif. Edward III menyebutkan salah satu faktor yang penting dalam menjaga komitmen dan dukungan pelaksana atas keberlanjutan program kebijakan adalah pemberian insentif dan penghargaan (Tangkilisan 2003). Pernyataan Tangkilisan (2003) didukung oleh Rosidi (2007) yang mengemukakan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja mungkin disebabkan oleh sistem *reward* dan *punishment* belum berjalan baik pada satuan kerja pemerintah.

Sancoko (2008) menambahkan bahwa pelaksanaan penganggaran berbasis kinerja sulit dicapai dengan optimal tanpa ditunjang dengan penerapan insentif atas kinerja yang dicapai dan hukuman atas kegagalannya. Penerapan insentif di sektor publik bukan hal yang mudah untuk dilaksanakan karena penerapan insentif perlu didukung oleh mekanisme non keuangan, terutama keinginan dan kebutuhan atas pencapaian kinerja. Pemberian *reward* dan *punishment* memegang peranan penting karena seringkali dalam penerapannya sistem anggaran berbasis kinerja tidak tepat waktu atau kurang berhasil diterapkan. Dengan adanya *reward* maka akan memacu

individu dalam organisasi tersebut untuk berbuat lebih baik lagi bagi organisasinya. Sebaliknya, pemberian *punishment* bagi yang tidak konsisten dan tidak berhasil menerapkan sistem anggaran berbasis kinerja akan membuat organisasi tersebut semakin memacu diri untuk memperbaiki kekurangan dan kelemahan yang dimiliki oleh organisasi (Fitri, 2014).

Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dengan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi

Hipotesis H_3 menyatakan bahwa semakin tinggi kualitas sumber daya manusia dan semakin baik budaya organisasi, maka semakin baik implementasi anggaran berbasis kinerja. Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai *p value* sebesar 0,036 sehingga H_3 ditolak karena tidak memenuhi syarat nilai $p < 0,01$. Simpulan yang diperoleh dari hasil uji efek moderasi adalah budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Supomo dan Indriantoro (1998), Poerwati (2001), dan Damayanti (2007) dalam konteks partisipasi anggaran. Namun, hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Sulaksono (2005), Sawitri (2011), dan Wati (2013). Wati (2013) menyimpulkan bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang tidak dapat memperkuat hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja pemerintah daerah Kabupaten Tanah Datar. Hasil dari penelitian ini tidak sesuai dengan konsep yang dikemukakan oleh Supomo dan Indriantoro (1998) yang menyatakan bahwa organisasi yang berorientasi pada orang mempunyai pengaruh yang positif terhadap hubungan anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial.

Dalam konteks anggaran berbasis kinerja, budaya organisasi tidak dapat meningkatkan pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja. Budaya yang kuat dapat ditemukan pada kebijakan, struktur organisasi, serta prosedur dan peraturan yang detail. Namun upaya perubahan budaya organisasi di institusi pendidikan tidaklah semudah hanya dengan memperbaiki budaya dan struktur karena institusi pendidikan bukanlah organisasi berorientasi bisnis dan anggota di institusi pendidikan sangat beragam dengan berbagai latar belakang dan norma-norma yang telah dimiliki. Institusi pendidikan merupakan institusi yang cukup rumit karena menghadapi tantangan baik secara sosial maupun politik (Goodlad, 1975 dalam Tjahyanti, 2009).

Hasil dari penelitian ini tidak mendukung teori kontinjensi dalam konteks implementasi anggaran berbasis kinerja di Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum. Budaya organisasi sebagai variabel kontinjensi tidak dapat memoderasi pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja

dapat disebabkan karena budaya organisasi pada sektor publik cenderung resisten terhadap perubahan baru juga dimungkinkan dapat menjadi faktor penghambat dalam implementasi anggaran berbasis kinerja. Budaya yang kurang fleksibel dan kaku dalam menjalankan perubahan dibidang anggaran telah menyebabkan implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi sulit karena paradigma individu dalam perguruan tinggi BLU masih berfokus pada anggaran tradisional yang lebih mementingkan penyerapan anggaran tanpa melihat apakah anggaran yang telah diserap tersebut telah dipergunakan secara efektif dan efisien.

Selain alasan teori di atas, alasan lain yang mungkin menyebabkan konstruk budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja karena perbedaan konsteks penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan di perusahaan manufaktur dan perhotelan, konteks penelitian ini dilakukan pada instansi pemerintah khususnya perguruan tinggi yang telah ditetapkan menjadi satuan kerja badan layanan umum. Kondisi pada instansi pemerintah yang cenderung birokratis mengharuskan kebijakan anggaran berbasis kinerja yang sudah ditetapkan harus tetap dilaksanakan meskipun instansi tersebut tidak memiliki kesiapan baik dari sumber daya yang dimiliki atau budaya organisasi yang dapat mendukung implementasi anggaran berbasis kinerja. Amirya (2011) menambahkan bahwa walaupun sosialisasi dan waktu yang sangat minim dalam implementasi kebijakan berkaitan dengan anggaran berbasis kinerja dan pengelola anggaran masih belum memiliki perubahan paradigma atau budaya yang mendukung implementasi anggaran berbasis kinerja, tuntutan dari pemerintah pusat kepada Satuan Kerja BLU untuk meningkatkan pengelolaan keuangan yang efisien, efektif, produktif, transparan, dan akuntabel harus tetap dilakukan sebagai konsekuensi atas diberikannya wewenang lebih bagi Satuan Kerja BLU berupa fleksibilitas pengelolaan keuangan.

Pembahasan Pengaruh Komitmen Tujuan terhadap Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dengan Budaya Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi

Hipotesis H_4 menyatakan bahwa semakin tinggi komitmen pada tujuan dan semakin baik budaya organisasi, maka semakin baik implementasi anggaran berbasis kinerja. Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan *p value* sebesar 0,271 sehingga H_4 ditolak karena tidak memenuhi syarat nilai $p < 0,01$. Simpulan yang diperoleh dari hasil uji efek moderasi adalah budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Supomo dan Indriantoro (1998), Poerwati (2001), dan Damayanti (2007) dalam konteks partisipasi anggaran. Namun, hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Sulaksono (2005), Sawitri (2011), dan Wati (2013). Wati (2013) menyimpulkan

bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang tidak dapat memperkuat hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja pemerintah daerah Kabupaten Tanah Datar. Dalam konteks yang berbeda, penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Velen (2012) pada Karyawan *Cleaning Service* PT ISS Indonesia. Velen (2012) mendapatkan hasil bahwa budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh komitmen organisasi terhadap kinerja karyawan *Cleaning Service* PT ISS Indonesia.

Hal yang sering tidak dapat dihindari bagi manajer dalam komitmen tujuan adalah konflik tujuan. Organisasi sektor publik sering mengalami pertentangan tujuan karena mempertimbangkan isu-isu demokrasi dan kondisi masyarakat yang berbeda. Dengan kata lain, konflik tujuan dapat dilihat sebagai sebuah keterbatasan karena kebanyakan pimpinan menghadapi dan memengaruhi pimpinan yang mencoba untuk mengirimkan komitmen tujuan mereka kepada karyawan organisasi. Komitmen terhadap tujuan yang saling bertentangan akan menyebabkan pergantian karyawan menjadi tinggi jika manajer tidak memprioritaskan tujuan secara jelas dan substansial. Hal ini berdampak pada lemahnya komitmen pada tujuan yang berakibat pada implementasi anggaran berbasis kinerja yang tidak efektif.

Komitmen tujuan yang tinggi dapat meningkatkan kinerja. Namun, tingkatan komitmen diperkirakan tidak akan sama pada setiap pola pikir individu meskipun terdapat budaya organisasi sebagai pemersatu nilai-nilai pada setiap instansi. Budaya organisasi tidak dapat memperkuat pengaruh komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja mungkin dikarenakan penerapan budaya organisasi yang diterapkan dalam instansi pemerintah memiliki struktur birokrasi yang kaku dan adanya peraturan-peraturan yang baku dari setiap kementerian adalah mutlak sehingga penetapan tujuan bersifat subjektif. Keadaan ini mengakibatkan terjadinya konflik tujuan antara pimpinan dan karyawan dimana hubungan tersebut cenderung menekan karyawan sehingga partisipasi yang dilakukan oleh individu tersebut merupakan partisipasi semu (*pseudoparticipation*). Adanya tekanan inilah yang menyebabkan sebagian responden dalam penelitian ini cenderung tidak mentaati komitmen tujuan yang telah dibuat. Partisipasi semu dan penetapan tujuan yang bersifat subjektif itulah yang pada akhirnya membuat individu cenderung tidak mempunyai keinginan kuat untuk berusaha mencapai tujuan anggaran serta tidak mempunyai ketekunan dalam melakukan pencapaian tujuan anggaran tersebut.

Hasil dari penelitian ini tidak mendukung teori kontinjensi dalam konteks implementasi anggaran berbasis kinerja di Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum. Budaya organisasi sebagai variabel kontinjensi tidak dapat memoderasi pengaruh komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja dapat disebabkan karena kondisi pada instansi pemerintah yang cenderung birokratis mengharuskan kebijakan anggaran berbasis kinerja yang sudah ditetapkan harus tetap dilaksanakan meskipun instansi tersebut tidak memiliki kesiapan baik dari sumber daya yang dimiliki atau budaya organisasi yang dapat mendukung implementasi anggaran berbasis kinerja.

Selain alasan teori di atas, alasan lain yang mungkin menyebabkan konstruk budaya organisasi tidak memoderasi pengaruh komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja karena perbedaan konteks penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan di perusahaan manufaktur dan perhotelan, konteks penelitian ini dilakukan pada instansi pemerintah khususnya perguruan tinggi yang telah ditetapkan menjadi satuan kerja badan layanan umum. Budaya organisasi pada sektor publik yang cenderung resisten terhadap perubahan baru juga dimungkinkan dapat menjadi faktor penghambat dalam implementasi anggaran berbasis kinerja. Budaya yang kurang fleksibel dan kaku dalam menjalankan perubahan dibidang anggaran telah menyebabkan implementasi anggaran berbasis kinerja menjadi sulit karena paradigma individu dalam perguruan tinggi BLU masih berfokus pada anggaran tradisional yang lebih mementingkan penyerapan anggaran tanpa melihat apakah anggaran yang telah diserap tersebut telah dipergunakan secara efektif dan efisien.

Implikasi Penelitian

Berdasarkan hasil pengujian dan pembahasan yang telah dilakukan, penelitian ini memberikan beberapa implikasi, yaitu implikasi teori dan praktik. Implikasi teori pada penelitian ini, yaitu penelitian ini menegaskan teori implementasi kebijakan. Sumber daya adalah faktor penting dalam proses implementasi termasuk sumber daya manusia yang tepat dengan keahlian yang diperlukan dan informasi yang memadai tentang bagaimana menerapkan kebijakan, kewenangan untuk memastikan bahwa kebijakan telah dilaksanakan sesuai yang dimaksudkan, dan kelengkapan sarana prasarana (termasuk bangunan, peralatan, tanah dan perlengkapan). Dalam konteks penelitian ini, kualitas sumber daya manusia merupakan faktor pendukung yang dapat memengaruhi implementasi anggaran berbasis kinerja.

Implikasi praktik dalam penelitian ini adalah memberikan saran dan masukan bagi pimpinan dan pengelola anggaran pada Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum sebagai pelaksana kebijakan implementasi anggaran berbasis kinerja supaya memperhatikan sumber daya manusia yang ditempatkan dalam implementasi anggaran berbasis kinerja yang harus memiliki kompetensi sehingga memahami proses implementasi agar implementasi anggaran berbasis kinerja berjalan dengan efektif dan efisien.

Dalam penelitian ini terbukti bahwa kualitas sumber daya manusia dapat meningkatkan keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja. Oleh karena itu, agar implementasi anggaran berbasis kinerja berjalan efektif dan efisien, sangat penting bagi pengelola Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum dalam menempatkan pegawai harus memilih sumber daya manusia yang memiliki latar belakang dan kompetensi yang memahami implementasi anggaran berbasis kinerja. Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum juga seharusnya mendukung peningkatan kompetensi

sumber daya manusia yang berhubungan langsung dengan implementasi anggaran berbasis kinerja melalui pendidikan dan pelatihan yang sesuai dengan tugas pokok dan fungsi setiap individu.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Secara umum, hasil penelitian ini mendukung teori implementasi kebijakan yang digunakan dalam menganalisis fenomena implementasi anggaran berbasis kinerja di Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum Kota Malang. Sumber daya manusia yang kompeten dan handal diperlukan dalam pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum. Namun, penelitian ini mendapatkan hasil bahwa komitmen tujuan tidak dapat meningkatkan keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja dalam konteks Perguruan Tinggi BLU. Penelitian ini juga membuktikan secara empiris bahwa budaya organisasi tidak dapat memperkuat pengaruh kualitas sumber daya manusia dan komitmen tujuan terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja.

Keterbatasan dan Saran Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan. *Pertama*, objek penelitian hanya dilakukan pada Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum di Kota Malang sebanyak 5 (lima) perguruan tinggi. Oleh karena itu, untuk meningkatkan validitas eksternal maka pada penelitian mendatang bisa dilakukan dengan menambah jumlah objek penelitian dalam ruang lingkup yang lebih luas, misalnya ruang lingkup provinsi atau nasional.

Kedua, karakteristik khusus yang berbeda dengan sektor privat/swasta menjadikan penelitian pada sektor publik memerlukan analisis yang lebih mendalam berkaitan dengan implementasi anggaran berbasis kinerja. Oleh karena itu, pada penelitian mendatang diharapkan menggunakan faktor-faktor lain yang diduga dapat memengaruhi implementasi anggaran berbasis kinerja berdasarkan faktor yang dikemukakan Edwards (1980), yaitu komunikasi dan struktur birokrasi.

Ketiga, permasalahan berkaitan dengan metode pengumpulan data primer dengan kuesioner adalah *self rating* sehingga responden memiliki kecenderungan dalam menilai tinggi pada dirinya sendiri. Oleh karena itu, pada penelitian mendatang dapat dikembangkan dengan menggunakan metode pengumpulan data primer lainnya, yaitu wawancara dan observasi atau dapat menggabungkan antara metode pengumpulan data primer dan data sekunder.

Keempat, kuesioner dalam penelitian ini merupakan kuesioner yang diambil dari penelitian-penelitian terdahulu dalam konteks sektor privat/swasta dengan beberapa penyesuaian menyebabkan indikator-indikator yang dipakai dalam kuesioner

tidak dapat menjelaskan konstruk yang digunakan dalam penelitian. Oleh karena itu, dalam penelitian mendatang disarankan untuk mengembangkan kuesioner yang sesuai dengan karakteristik Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum sebagai salah satu instansi pemerintah.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah dan Herlin, A. 2010. Pengaruh Budaya Organisasi, Komitmen Organisasi dan Akuntabilitas Publik terhadap Kinerja Organisasi. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Volume 9 Nomor 2 Agustus 2010 Hal:118–134*.
- Abidin, S.Z. 2012. *Kebijakan Publik Edisi 2*. Jakarta: Salemba Humanika.
- Achdiat, Y. 2010. Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja dalam Manajemen Lembaga Pendidikan. *Proceeding of The 4th International Conference of Teacher Education, Joint Conference UPI and UPSI Bandung Indonesia 8–10 November 2010*.
- Achyani, F., dan Bayu, T.C. 2011. Analisis Aspek Rasional dalam Penganggaran Publik terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Kota Surakarta. *Jurnal Maksimum Volume 1 Nomor 1 Maret 2011*.
- Ambar, T.S., dan Rosidah. 2003. *Manajemen Sumber Daya Manusia: Konsep, Teori dan Pengembangan dalam Konteks Organisasi Publik*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Amirya, M. 2011. *Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya*, Tesis, Program Magister Akuntansi Pascasarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
- Arifah, S. 2012. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penganggaran Berbasis Kinerja dengan Peranan CFO sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Kota Magelang*, Abstraksi Disertasi, Fakultas Ekonomi Universitas Tidar Magelang.
- Asmadewa, I. 2007. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Keefektifan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Survei pada Pemerintah Pusat)*, Tesis, Program Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Gadjah Mada.
- Bappenas. 2009. *Kerangka Pemikiran Reformasi Perencanaan dan Penganggaran: Modul I*. [http://www.perpustakaan.bappenas.go.id/lontar/file?file=digital/102889\[_Konten_\]-Konten%20C6869.pdf](http://www.perpustakaan.bappenas.go.id/lontar/file?file=digital/102889[_Konten_]-Konten%20C6869.pdf), diakses tanggal 25 Desember 2013.
- Bastian, I. 2006. *Akuntansi Sektor Publik : Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Berlianti, SP., Ayu. 2009. *Evaluasi Sistem Penganggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus Pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya)*, Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya.
- Cahya, B.T. 2009. *Efektivitas Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja: Ditinjau dari Pengaruh Sumber daya, Informasi, Orientasi Tujuan, dan Pengukuran Kinerja sebagai Aspek Rasional (Survei pada Pemerintah Kota Surakarta)*, Tesis, Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Chenhall, R.H. 2003. Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings From Contingency Based Research And Directions For The Future. *Accounting, Organizations and Society 28 (2003) page 127–168*.
- Damayanti, T. 2007. Pengaruh Komitmen Anggaran dan Kultur Organisasional terhadap Hubungan Partisipasi Penganggaran dan Kinerja Manajerial pada Kondisi Stretch

- Targets. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia Volume II No. 1, Juni 2007 Hal. 81–101*
- Dara, A. 2010. *Pengaruh Faktor-Faktor Rasional, Politik, dan Kultur Organisasi terhadap Pengadopsian Ukuran Kinerja dan Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Lingkup Provinsi Maluku Utara*, Tesis, Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.
- Edward III, George, C. 1980. *Implementing Public Policy*. Washington DC: Congressional Quarterly Press.
- Erwati, M. 2009. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap kinerja Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Daerah Dengan Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan sebagai variabel moderating (Survei pada Aparatur Pemerintah Kota Jambi). *Jurnal Percikan Vol.102 Edisi Juli 2009*.
- Febriana, F. 2012. *Analisa Kebutuhan dan Kesiapan Bank Indonesia dalam rencana Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja*, Skripsi, Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Fitri, S.M. 2014. *Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, Kualitas Sumber Daya, Reward dan Punishment terhadap implementasi anggaran berbasis kinerja (Studi empirik pada Pemerintah Kabupaten Lombok Barat*. Tesis. Program Studi Magister Sains Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
- Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Julnes, P.D.L., and Holzer, M. 2001. Promoting The Utilization of Performance Measures in Public Organizations, an Empirical Study of Factor Affecting Adoption and Implementation, *Public Administration Review*, 61 (6) Hal.693–701.
- Harnani, S. 2010. *Evaluasi Kekuatan dan Kelemahan Sistem Pengendalian Internal pada Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PK BLU) (Studi Kasus di Universitas Sebelas Maret Surakarta)*, Skripsi, Universitas Negeri Sebelas Maret.
- Hartono, J. 2007. *Sistem Informasi Keperilakuan*. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Hartono, J. 2010. *Metode Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman Pengalaman Edisi Pertama*. Yogyakarta: BPF E.
- Hartono, J. 2011. *Pedoman Survei Kuesioner: Mengembangkan Kuesioner, Mengatasi Bias, dan Meningkatkan Respon*. Yogyakarta: BPF E.
- Hartono, J., dan Willy, A. 2009. *Konsep dan Aplikasi PLS (Partial Least Square) untuk Penelitian Empiris*. Yogyakarta: BPF E.
- Hollenbeck, J.R., Howard, J.K., Anne, M., O’leary, Patrick, M.W. 1989. Investigation of the Construct Validity of A Self Report Measure of Goal Commitment. *Journal of Applied Psychology Volume 74 No. 6 page 951–956*.
- Husin, R. 2010. *Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Pimpinan dengan Desentralisasi, Budget Goal Commitment, dan Job Relevant Information Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris di Pemerintah Kota Ternate)*, Tesis, Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
- Indriantoro, N., dan Bambang, S. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta: BPF E.

- Islam, J., and Hui, H. 2012. A Review of Literature on Contingency theory in Managerial Accounting. *African Journal of Business Management* Vol. 6 (15), pp 5159–5164 18 April 2012 (<http://www.academicjournals.org/AJBM>).
- Ivancevich, John, M., Robert, K., Michael, T.M. 2005. *Perilaku dan Manajemen Organisasi*. Jakarta: Erlangga.
- Izzaty, K.N. 2011. *Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Badan Layanan Umum (Studi pada Badan Layanan Umum Universitas Diponegoro Semarang)*, Skripsi, Program Sarjana Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro
- Julianto. 2011. *Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah di Pemerintah Kota Tebing Tinggi*, Tesis, Program Pasca Sarjana Universitas Sumatra Utara.
- Locke, Edwin, A., Gary, P.L., Miriam, E. 1988. The Determinants of Goal Commitment. *Academy of Management Review* Vol. 13 Nomor 1 page 23–39.
- Luthfia, A. 2013. *Analisis Teori Budaya Organisasi untuk Diterapkan di Perguruan Tinggi* (<http://marcomm.binus.ac.id/lecturers-journals/analisis-teori-budaya-organisasi-untuk-diterapkan-di-perguruan-tinggi>, diakses tgl 3 Juni 2014).
- Marwoto, N. 2012. *Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia (SDM), Komunikasi, dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Pegawai Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Lingkungan Pemerintah Kabupaten Karimun*, Tesis, Program Pascasarjana Universitas Terbuka.
- Maswani. 2010. *Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia, Motivasi Kerja dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Dinas Pengelolaan Keuangan dan Kekayaan Daerah Kabupaten Aceh Tengah*, Tesis, Program Studi Magister Sains Akuntansi. Medan : Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- McNab, Robert, M., and Francois, M. 2003. Implementing the GPRA: Examining The Prospects for Performance Budgeting in The Federal Government. *Public Budgeting and Finance Summer 2003*.
- Mia, L., and Robert, H.C. 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Differentiation and Managerial Effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19 No. 1 pp 1–13.
- Moore, K., and Chenhall, Robert, H. 1991. *Organizational Contexts and Management Accounting Systems: an Evaluation of Contingency Frameworks*. School of Business Discussion Papers. Paper 22. (http://epublications.bond.edu.au/discussion_papers/22).
- Ndiwalana, J.K. 2009. *Budgeting Participation, Goal Commitment and Employee Performance*. Dissertation. Accounting and Finance Department of Makerere University Uganda.
- Nordiawan, D. 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Norhayati, A. 2011. *Proses Perencanaan dan Penganggaran dalam Upaya Peningkatan Kualitas Pelayanan Publik (Studi pada Badan Layanan Umum Daerah RSUD Nganjuk)*. Tesis. Program Studi Magister Ilmu Administrasi Publik Universitas Brawijaya.
- Nugroho, R. 2011. *Public Policy*. Jakarta: PT Elex Media Komputindo.

- Nurmandi, A., dan Umar, P. 2006. *Implementasi Knowledge Management Pada Organisasi Publik*. Yogyakarta: Sinergi Publishing dan Badan Pendidikan dan Pelatihan Propinsi DIY.
- OECD. 2007. *Performance Budgeting in OECD Countries*. (http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/Literatur/OECD_Studie_Performance_Budgeting.pdf, diakses tanggal 04 Juli 2012).
- Paaso, I. 2012. *The Effects of Contingency Factors on Management Control Systems: An Empirical Study at CERN*, Thesis, Master's Degree Programme in Industrial Engineering and Management Tampere University of Technology.
- Panghegar, D., dan Rosyati. 2009. The Impact Budgetary Participation Toward Managerial Performance and Job Satisfaction: Job Relevant Information (JRI) and Budget Goal Commitment as Intervening Variable. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Magelang* (<http://jurnal.ummgl.ac.id/>)
- Permana, R. 2009. *Evaluasi Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus pada Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya)*, Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya.
- Pratiwi, R. 2012. *Pengaruh Budaya Organisasi terhadap Kinerja Pegawai Pada Kantor Pelayanan Kekayaan Negara dan Lelang Makassar*, Skripsi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
- Pribadi, S.A., dan Devie. Pengaruh *Budgeting Participation* terhadap *Employee Performance* pada Sektor Jasa di Surabaya. *Business Accounting Review*, Vol. 1, No. 2, 2013 Hal 125–136,
- Poerwati, T. 2001. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja Manajerial: Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai Variabel Moderating*, Tesis, Program Studi Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Putra, M.W.S. 2007. *Aspek Teknokratis dalam Penganggaran Publik dan Pengaruhnya terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja (Studi pada Pemerintah Kabupaten Sleman)*, Tesis, Program Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Gadjah Mada.
- Putri, N.D. 2010. *Pengaruh Komitmen Organisasional dan Peran Manajer Pengelolaan Keuangan daerah terhadap Kinerja Manajerial Satuan Kerja Perangkat Daerah (Studi pada Kabupaten Tegal)*, Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
- Robbins, S.P. 2003. *Perilaku Organisasi*. Jakarta: PT Indeks Kelompok Gramedia.
- Robinson, M., dan Jim, B. 2005. *Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the empirical literature*. IMF Working Paper No. WP/05/210.
- Rohman, A. 2009. Pengaruh Implementasi Sistem Akuntansi, Pengelolaan Keuangan Daerah terhadap Fungsi Pengawasan Daerah dan Kinerja Pemerintah Daerah (Survei pada Pemda di Jawa Tengah). *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, Vol.9 No.1, Februari 2009, hal.21–32.
- Rosalin, F. 2011. *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Keandalan dan Timeliness Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum (Studi Pada BLU di Kota Semarang)*, Skripsi, Program Sarjana Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
- Rosidi. 2007. *Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Kompetensi Individu terhadap Budaya dan Komitmen Organisasi Serta Keberhasilan Implementasi Sistem Anggaran*

- Kinerja pada Satuan Kerja Perangkat Daerah di Jawa Timur*, Abstraksi Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Airlangga.
- Said. 2013. *Evaluasi Pelaksanaan Anggaran Badan Layanan Umum di Universitas Negeri Gorontalo*. Skripsi. Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Gorontalo.
- Sancoko, B., Djang, Tjik, A.S., Noor, C.M., Sumini, Hery, T. 2008. *Kajian terhadap Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja di Indonesia*. Jakarta: Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Departemen Keuangan Republik Indonesia.
- Sawitri, P. 2011. Interaksi Budaya Organisasi dengan Sistem Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Unit Bisnis Industri Manufaktur dan Jasa. *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan Volume 13 Nomor 2 Hal.151–161*.
- Sekaran, U. 2006. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*, Edisi 4 Buku 2. Jakarta: Salemba Empat.
- Sembiring, Benar Baik. 2009. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penyusunan APBD Berbasis Kinerja (Studi empiris di Pemerintah Kabupaten Karo*, Tesis, Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Sholihin, M., dan Dwi, R. 2013. *Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 3.0*. Yogyakarta: Andi.
- Siregar, R. 2012. *Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja dan Keadilan Prosedural terhadap Kinerja Manajerial SKPD (Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Serdang Bedagai)*. Tesis. Program Pasca Sarjana Universitas Sumatra Utara.
- Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta.
- Suhardjanto, D., dan Bayu, T.C. 2008. Persepsi Pejabat Pengguna Anggaran terhadap Efektivitas Pengimplementasian Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Pada Pemerintah Kabupaten Sleman), *Jurnal Siasat Bisnis Vol. 12 No. 2, Agustus 2008 Hal. 115–128*.
- Sulaksono, Tri. 2005. *Budaya Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Gaya Evaluasi Atasan terhadap Tekanan Kerja dan Kepuasan Kerja Bawahan (Studi pada PT Bank Perkreditan Rakyat Wilayah Kantor BI Solo)*. Tesis. Program Studi Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang.
- Supomo, B., dan N. Indriantoro. 1998. Pengaruh struktur dan Kultur Organisasional terhadap keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial. *Jurnal Kelola Vol.VII, No.18:61–84*.
- Sutarto. 1991. *Dasar-dasar organisasi*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Tangkilisan, H.N.S. 2003. *Implementasi Kebijakan Transformasi Pikiran George Edward*. Yogyakarta: Lukman Offset dan YPAP Indonesia.
- Tjahyanti, S. 2009. Pentingnya Budaya Organisasi Bagi Perguruan Tinggi: Tantangan Umum dan Khusus. *Media Bisnis Volume 1 No.2 tanggal 1 September 2009. Halaman 1–10*.
- Utari, N. 2009. *Studi Fenomenologis Tentang Proses Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Kabupaten Temanggung*, Tesis, Program Studi Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang.
- Velen, L. 2012. Peran Budaya Organisasi Dalam Memoderasi Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Karyawan: Studi pada Karyawan Cleaning Service PT ISS Indonesia.

- Jurnal Kajian Ilmiah Mahasiswa Manajemen vol 1, no 1 (2012)*, (<http://journal.wima.ac.id/index.php/kamma/article/view/63> diakses tanggal 02 november 2014).
- Wahab, S.A. 2012. *Analisis Kebijakan: Dari Formulasi ke Penyusunan Model-Model Implementasi Kebijakan Publik*. Jakarta: PT Bumi Aksara.
- Wati, E. 2013. *Pengaruh Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi terhadap Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Di Kabupaten Tanah Datar)*. Skripsi. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Wentzel, K. 2002. The Influence of Fairness Perceptions And Goal Commitment on Managers Performance in A Budget Setting”, *Behavioral Research In Accounting*, 14 Hal. 247–271.
- Widyantoro, A.E. 2009. *Implementasi Performance Based Budgeting: Sebuah Kajian Fenomenologis (Studi Kasus pada Universitas Diponegoro)*, Tesis, Program Studi Magister Akuntansi, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Willoughby, K.G., and J.E. Melkers. 2001. Budgeters Views of State Performance Based Budgeting Systems. *Public Administration Review*, Vol. 61(1) Page 54–64
- Wiryanata, I.G.N.A. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Keadilan Prosedural, Keadilan Distributif, dan *goal Commitment* pada Kinerja Organisasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol. 3 No. 1 2014* (<http://ojs.unud.ac.id>).
- Wursanto, Ig. 2005. *Dasar-dasar Ilmu Organisasi*. Yogyakarta: CV Andi.
- Yudhaningsih, R. 2011. Peningkatan Efektivitas Kerja melalui Komitmen, Perubahan dan Budaya Organisasi. *Ragam: Jurnal Pengembangan Humaniora Vol. II No. 1. April 2011*.
- Yusfaningrum, K. 2005. *Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Komitmen Tujuan Anggaran dan Job Relevant Information (JRI) sebagai variabel intervening (Penelitian terhadap Perusahaan Manufaktur di Indonesia)*. Tesis. Program pascasarjana Universitas Diponegoro.
- Yusriati. 2007. *Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja terhadap kinerja SKPD di Kabupaten Mandailing Natal*. Tesis. Program Pasca Sarjana Universitas Sumatra Utara.
- _____. 2012. *Fenomena Revisi Anggaran*, <http://ditkeu.unair.ac.id/berita>, diakses tanggal 28 Mei 2012.
- _____. 18 April 2011. *Perubahan BLU Tingkatkan Pelayanan PTN*. <http://suaramerdeka.com/v1/index.php/read/cetak/2011/04/18/143819/Perubahan-BLU-Tingkatkan-Pelayanan-PTN>, diakses tanggal 28 Mei 2012.
- _____. 2014. *Grafik Satker BLU* <http://www.ppkblu.depkeu.go.id/index.php/news/graph> diakses tanggal 17 Agustus 2014.