

GOING CONCERN

JURNAL RISET AKUNTANSI GOING CONCERN

Analisis Efektivitas Pajak Daerah : Pajak Pengambilan dan Pemanfaatan Air Bawah Tanah dan Air Permukaan Terhadap Peningkatan Pendapatan Asli Daerah Provinsi Sulawesi Utara
Oleh Sherly Wowor Alumni Fakultas Ekonomi UNSRAT
Dan Lintje Kalangi Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT

Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Sikap Aparat Pemerintah Daerah Di Kabupaten Bolaang Mongondouw
Oleh Jenny Morasa dan Natalia Telly Gerungai
Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT

Proses Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja dan Pengaruhnya Terhadap Efektivitas Pengendalian Keuangan dan Kinerja pada Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara
Oleh Ventje Ilat Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT

Pengukuran Kinerja Layanan Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kota Manado Dengan Menggunakan Metode Servqual
Oleh Lisa Anggraini Yulianto Alumni Fakultas Ekonomi UNSRAT
Dan Jullie J Sondakh Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT

Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi pada Perusahaan yang Terdaftar Di bursa Efek Indonesia (BEI)
Oleh Jaqline Windi Sondakh Alumni Fakultas Ekonomi UNSRAT
Dan Herman Karamoy Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT



**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS SAM RATULANGI**

GOING CONCERN

JURNAL RISET AKUNTANSI GOING CONCERN

DAFTAR ISI

- Analisis Efektivitas Pajak Daerah : Pajak Pengambilan dan Pemanfaatan Air Bawah Tanah dan Air Permukaan Terhadap Peningkatan Pendapatan Asli Daerah Provinsi Sulawesi Utara**
Oleh Sherly Wowor Alumni Fakultas Ekonomi UNSRAT
Dan Lintje Kalangi Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT 1-11
- Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Sikap Aparat Pemerintah Daerah Di Kabupaten Bolaang Mongondouw**
Oleh Jenny Morasa dan Natalia Telly Gerungai
Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT 12-26
- Proses Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja dan Pengaruhnya Terhadap Efektivitas Pengendalian Keuangan dan Kinerja pada Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara**
Oleh Ventje Ilat Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT..... 27-44
- Pengukuran Kinerja Layanan Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kota Manado Dengan Menggunakan Metode Servqual**
Oleh Lisa Anggraini Yulianto Alumni Fakultas Ekonomi UNSRAT
Dan Jullie J Sondakh Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT 45-60
- Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi pada Perusahaan yang Terdaftar Di bursa Efek Indonesia (BEI)**
Oleh Jaqline Windi Sondakh Alumni Fakultas Ekonomi UNSRAT
Dan Herman Karamoy Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT 61-71

**PROSES PENYUSUNAN ANGGARAN BERBASIS KINERJA DAN
PENGARUHNYA TERHADAP EFEKTIVITAS PENGENDALIAN
KEUANGAN DAN KINERJA PADA DINAS PENDAPATAN
DAERAH PROVINSI SULAWESI UTARA**

Ventje Ilat

Dosen Jurusan Akuntansi FE UNSRAT

Abstrak

Penyusunan anggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran bagi pemerintah yang mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan, termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Pengendalian keuangan berhubungan dengan aktivitas pengeluaran. Dan Pengendalian kinerja bertujuan untuk menjamin bahwa kinerja sesuai dengan tujuan organisasi. Objek dari penelitian ini adalah Dinas Pendapatan Daerah Propinsi Sulawesi Utara. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh penganggaran berbasis kinerja terhadap efektivitas pengendalian keuangan dan kinerja secara parsial dan simultan.

Metode Analisis yang digunakan yaitu metode analisis regresi linear sederhana karena penelitian ini memiliki satu variabel independen dan dua variabel dependen. Data yang digunakan adalah data kuantitatif yang berupa kuesioner.

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa variabel Penganggaran Berbasis Kinerja (X) berpengaruh positif secara signifikan terhadap variabel Efektivitas Pengendalian Keuangan (Y_1) dan variabel Efektivitas Pengendalian Kinerja baik secara parsial maupun simultan. Hal ini dapat dilihat dari hasil analisis regresi linear sederhana diperoleh persamaan $Y_1 = 2,791 + 1,089X$ yang memberikan pengertian bahwa jika pengendalian keuangan yang dipersepsikan konstan atau sama dengan nol (0), maka besarnya penganggaran berbasis kinerja sebesar 2,791 satuan. Selanjutnya nilai β yang merupakan koefisien regresi dari variabel X (Penganggaran Berbasis Kinerja) sebesar 1,089 mempunyai arti bahwa jika pengendalian keuangan mengalami peningkatan sebesar 1 satuan, maka besarnya penganggaran berbasis kinerja akan ikut mengalami kenaikan atau peningkatan sebesar 1,089 satuan dengan asumsi variabel lainnya tetap atau konstan. Selanjutnya koefisien regresi X sebesar $2,791 + 1,089$ dapat diartikan jika Penganggaran berbasis kinerja (X) mengalami peningkatan sebesar satu satuan akan mengakibatkan perubahan searah sebesar 1,089 satuan terhadap pengendalian keuangan (Y_1). Dan ada pengaruh signifikan terhadap $Y_2 = 23,732 + 0,456X$ yang memberikan pengertian bahwa jika pengendalian kinerja yang dipersepsikan konstan atau sama dengan nol (0), maka besarnya penganggaran berbasis kinerja sebesar 23,732 satuan. Selanjutnya nilai β yang merupakan koefisien regresi dari variabel X (Penganggaran Berbasis Kinerja) sebesar 0,456 mempunyai arti bahwa jika pengendalian kinerja mengalami peningkatan sebesar 1 satuan, maka besarnya penganggaran berbasis kinerja akan ikut mengalami kenaikan atau peningkatan sebesar 0,456 satuan dengan asumsi variabel lainnya tetap atau konstan. Selanjutnya koefisien regresi X sebesar $23,732 + 0,456X$ dapat diartikan jika Penganggaran berbasis kinerja (X) mengalami peningkatan sebesar satu satuan akan mengakibatkan perubahan searah sebesar 0,456 satuan terhadap pengendalian kinerja (Y_2).

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Adanya desentralisasi pengelolaan pemerintahan daerah dan tuntutan masyarakat akan transparansi dan akuntabilitas, memaksa pemerintahan baik Pusat maupun Daerah untuk menciptakan sistem pengelolaan keuangan yang lebih transparan dan akuntabel. Sistem ini diharapkan dapat mewujudkan pengelolaan keuangan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan keadilan, kepatutan dan manfaat untuk masyarakat. Salah satu masalah penting dalam pengelolaan keuangan pemerintah tersebut adalah anggaran. Pemerintah daerah mempunyai kewajiban untuk meningkatkan perilaku dan kinerja dalam pengambilan keputusan, pelaksanaan dan pertanggung jawaban anggaran sehingga mencapai tujuan anggaran.

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) disusun berdasarkan pendekatan kinerja yaitu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya atau input yang di tetapkan pada Peraturan Pemerintah No. 58 tahun 2005, dalam menyiapkan rancangan APBD pemerintah daerah bersama DPRD menyusun kebijakan umum APBD membuat petunjuk dan ketentuan-ketentuan Umum yang di sepakati sebagai pedoman dalam penyusunan APBD. Penyusunan umum APBD pada dasarnya merupakan pencapaian visi, misi dan tujuan yang telah ditetapkan dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) atau jangka waktu 5 (lima) tahun dan program kepala daerah yang penyusunan berpedoman Rencana Pembangunan Jangka Pendek Daerah (RPJPD) dengan memperhatikan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) dan standar penilaian minimal yang telah di tetapkan pemerintah. Setelah APBD ditetapkan, pejabat pengelolaan keuangan Daerah memberitahukan kepada semua kepala satuan kerja perangkat daerah agar menyampaikan dokumen pelaksana anggaran untuk masing-masing SKPD yang dipimpinnya berdasarkan alokasi anggaran yang ditetapkan dalam penjabaran APBD. Didalam dokumen pelaksanaan anggaran akan diuraikan sasaran yang hendak dicapai, fungsi, penganggaran, dan rincian kegiatan dan rencana penarikan dana tiap-tiap satuan kerja serat pendapatan yang diperkirakan. SKPD dilarang melakukan pengeluaran atas beban anggaran belanja daerah untuk tujuan yang tidak tersedia anggarannya dan atau tidak cukup tersedia anggaran dalam APBD. Dalam pelaksanaan belanja daerah harus didasarkan kepada prinsip hemat tidak mewah, efektif, efisien, dan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Setiap pengeluaran harus didukung oleh bukti-bukti yang lengkap dan sah mengenai hak yang diperoleh pihak yang menagih. Pengeluaran kas yang mengakibatkan beban APBD tidak dapat dilakukan sebelum rancangan peraturan daerah tentang APBD ditetapkan dan ditempatkan dalam lembaran daerah. Pengeluaran yang dimaksud tidak termasuk belanja yang bermanfaat mengikat dan belanja yang bersifat wajib, pembayaran atas beban APBD dapat dilaksanakan berdasarkan Surat Penyediaan Dana (SPD) atau DPH SKPD atau dokumen lain yang dipersamakan dengan SPD, dokumen lain yang dipersamakan dengan ASPD seperti keputusan tentang pengangkatan pegawai. Pemerintah daerah yang telah di berikan kewenangan harus mampu menjalankan secara efisien, efektif, transparan dan bertanggung jawab dengan memperhatikan asas peradilan dan kepatuhan. Penyusunan anggaran yang di anggarkan harus dilaksanakan secara nasional.

Salah satu bagian pengelolahan keuangan daerah yang harus di perhatikan oleh pejabat pengelolah keuangan daerah, adalah penyusunan anggaran daerah. Penyusunan anggaran tersebut yaitu anggaran pendapatan daerah dan anggaran belanja daerah. Mardiasmo (2004) menyatakan anggaran sektor publik teutama penting, karena anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial-ekonomi menjamin kesinambungan dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat, adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang tak terbatas dan terus berkembang sedangkan sumber daya yang ada terbatas, untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat.

Anggaran Berbasis Kinerja diartikan sebagai penyusunan anggaran yang didasarkan pada target kinerja tertentu. Anggaranlah yang disusun sesuai dengan beban target kinerja. Artinya, target kinerja bersifat tetap dan menjadi dasar dari penyusunan anggaran. Penganggaran merupakan rencana keuangan yang secara sistematis menunjukkan alokasi sumber daya manusia, material, dan sumber daya lainnya. Berbagai variasi dalam sistem penganggaran pemerintah dikembangkan untuk melayani berbagai tujuan termasuk guna pengendalian keuangan, rencana manajemen, prioritas dari penggunaan dana dan pertanggungjawaban kepada publik. Penganggaran berbasis kinerja diantaranya menjadi jawaban untuk digunakan sebagai alat pengukuran dan pertanggungjawaban kinerja pemerintah. Penganggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan, termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Keluaran dan hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kerja. Sedangkan bagaimana tujuan itu dicapai, dituangkan dalam program, diikuti dengan pembiayaan pada setiap tingkat pencapaian tujuan.

Penelitian ini dilakukan untuk menguji pengaruh anggaran berbasis kinerja terhadap efektivitas pengendalian yang meliputi efektivitas pengendalian keuangan dan efektivitas pengendalian kinerja pada Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

1.2. Perumusan Masalah

“Apakah Proses Penyusunan Anggaran yang Berbasis Kinerja berpengaruh terhadap Efektivitas Pengendalian Keuangan dan Kinerja pada Dinas Pendapatan Daerah di Propinsi Sulawesi Utara? Sulawesi Utara?”

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan yang diinginkan dicapai dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana proses Penyusunan Anggaran yang berbasis kinerja berpengaruh terhadap Efektivitas Pengendalian Keuangan pada Dinas Pendapatan Daerah di Propinsi Sulawesi Utara.

1.4. Tinjauan Pustaka

Raharto, Iman T (2008) di Makasar melakukan penelitian tentang anggaran berbasis kinerja dikaitkan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan dari kegiatan-kegiatan dan keterkaitan penerapan anggaran berbasis kinerja dengan celah penyimpangan penggunaan anggaran yang rawan korupsi. Penelitian ini adanya hubungan dari unsur variabel independen yaitu antara keluaran dan hasil yang di harapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran/*output* dengan penerapan anggaran berbasis kinerja variabel independen penelitian imam T Raharto adalah keluaran dan hasil yang diharapkan serta efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran/*output* merupakan bagian dari instrumen-instrumen pengukuran keberhasilan anggaran berbasis kinerja, dan variabel dependen yaitu anggaran/APBD berbasis kinerja.

Hindri Asmoko (2006), Pengaruh penganggaran berbasis kinerja Terhadap efektivitas pengendalian pada Pemerintah Daerah di Kabupaten Sragen. Penelitian ini berpengaruh positif *secara signifikan terhadap efektivitas pengendalian keuangan dan efektivitas pengendalian kinerja. Dengan ini menunjukan koefisien korelasi r antara variabel PBK dengan variabel efektivitas pengendalian kinerja adalah 0,643 dengan signifikan p value sebesar 0,000 atau $p < 0,05$ hasil ini menunjukan variabel PBK berkorelasi positif dengan variabel efektivitas pengendalian kinerja. Persamaan dengan penelitian yang di lakukan oleh penulis yaitu terletak pada variabel bebas (independen) juga efektivitas pengendalian sebagai variabel terikat (dependen), sedangkan perbedaannya, penulis menambahkan variabel terikat (dependen) pengendalian, serta perbedaannya terletak pada objek penelitian, yaitu pada aparat Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara.*

2. LANDASAN TEORITIS

2.1. Pengelolaan Keuangan Daerah

Menurut Nurlan Darise (2008) dalam akuntansi pemerintahan, data akuntansi digunakan untuk memberikan informasi mengenai transaksi ekonomi dan keuangan pemerintah kepada pihak eksekutif, legislatif, dan masyarakat.

Karena akuntansi keuangan daerah menghasilkan informasi bagi pihak intern maupun ekstern pemerintah daerah, sehingga dapat digolongkan sebagai akuntansi manajemen dan akuntansi keuangan. Akuntansi pemerintahan mempunyai beberapa tujuan yaitu :

1. Pertanggungjawaban (*accountability and stewardship*)

Tujuan pertanggungjawaban memiliki arti memberikan informasi keuangan yang lengkap, cermat, dalam bentuk dan waktu yang tepat, yang berguna bagi pihak yang bertanggung jawab yang berkaitan dengan operasi unit – unit pemerintahan. Lebih lanjut, tujuan pertanggungjawaban ini mengharuskan tiap orang atau badan yang mengelola keuangan negara harus memberikan pertanggungjawaban atau perhitungan.

2. Manajerial

Tujuan manajerial berarti bahwa akuntansi pemerintah harus menyediakan informasi keuangan yang diperlukan untuk perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, pemantauan, pengendalian anggaran, perumusan kebijaksanaan, dan pengambilan keputusan, serta penilaian kinerja pemerintah.

3. Pengawasan

Tujuan pengawasan memiliki arti bahwa akuntansi pemerintah harus memungkinkan terselenggaranya pemeriksaan oleh aparat pengawasan fungsional secara efektif dan efisien. Basis akuntansi yang diterapkan oleh pemerintah dalam pembuatan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi keuangan pemerintah sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 sebagai berikut “pengakuan pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam laporan realisasi anggaran menggunakan basis kas, sedangkan untuk pengakuan aktiva kewajiban, dan ekuitas dalam neraca menggunakan basis akrual.

Penerapan penganggaran berdasarkan kinerja juga akan meningkatkan kualitas pelayanan publik, dan memperkuat dampak dari peningkatan pelayanan kepada publik. Untuk mencapai semua tujuan tersebut, kementerian negara/lembaga diberikan keleluasaan yang lebih besar (*let's the manager*) untuk mengelola program dan kegiatan didukung dengan adanya tingkat kepastian yang lebih tinggi atas pembiayaan untuk program dan kegiatan yang akan dilaksanakan. *Performance based budgeting* memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut sehingga prinsip-prinsip transparansi, efisiensi, efektivitas dan akuntabilitas dapat dicapai. Kunci pokok untuk memahami *performance based budgeting* adalah pada kata “*performance* atau kinerja”. Untuk mendukung sistem penganggaran berbasis kinerja yang menetapkan kinerja sebagai tujuan utamanya maka diperlukan alat ukur kinerja yang jelas dan transparan berupa indikator kinerja (*performance indicators*). Selain indikator kinerja juga diperlukan adanya sasaran (*targets*) yang jelas agar kinerja dapat diukur dan diperbandingkan sehingga selanjutnya dapat dinilai efisiensi dan efektivitas dari pekerjaan yang dilaksanakan serta dana yang telah dikeluarkan untuk mencapai output/kinerja yang telah ditetapkan. Perbedaan antara *line item budgeting* dengan *performance based budgeting* dapat digambarkan pada Tabel 2.1.

Tabel 2.1
Perbedaan *Line Item Budgeting* dan *Performance Based Budgeting*

No	Uraian	<i>Line Item Budgeting</i>	<i>Performance Based Budgeting</i>
1	Sistem Anggaran	Berimbang, inkremental	Tidak harus berimbang, <i>Incremental</i> berdasarkan kinerja tahun sebelumnya
2	Struktur Anggaran	Pendapatan dan Belanja	Pendapatan, Belanja dan Pembiayaan
3	Belanja	Rutin dan Pembangunan	<i>Unified budgeting</i> anggaran operasional dan anggaran modal
4	Pinjam (<i>loan</i>)	Bagian dari pendapatan	Bagian dari sumber Pembiayaan
5	Tolok Ukur Kinerja (<i>performance measure</i>)	Tidak dapat diterapkan	Berfokus pada hasil, manfaat dan dampak
6	Pengorganisasian	Cenderung terpusat	Desentralisasi dan focus pada pelayanan public
7	Laporan	Laporan keuangan	Laporan keuangan, laporan kinerja dan pelayanan

Sumber : Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan 2009

2.2. Anggaran Berbasis Kinerja

Kepmendagri No. 29 tahun 2002 tanggal 10 Juni 2002 tentang Pedoman Penyusunan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD. Penganggaran merupakan rencana keuangan yang secara sistematis menunjukkan alokasi sumber daya manusia, material, dan sumber daya lainnya. Berbagai variasi dalam sistem penganggaran pemerintah dikembangkan untuk melayani berbagai tujuan termasuk guna pengendalian keuangan, rencana manajemen, prioritas dari penggunaan dana dan pertanggungjawaban kepada publik. Penganggaran berbasis kinerja diantaranya menjadi jawaban untuk digunakan sebagai alat pengukuran dan pertanggungjawaban kinerja pemerintah. Penganggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Keluaran dan hasil tersebut dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kerja. Sedangkan bagaimana tujuan itu dicapai, dituangkan dalam program diikuti dengan pembiayaan pada setiap tingkat pencapaian tujuan. Program pada anggaran berbasis kinerja didefinisikan sebagai instrumen kebijakan yang berisi satu atau lebih kegiatan yang akan dilaksanakan oleh instansi pemerintah/lembaga untuk mencapai sasaran dan tujuan serta memperoleh alokasi anggaran atau kegiatan masyarakat yang dikoordinasikan oleh instansi pemerintah. Aktivitas tersebut disusun sebagai cara untuk mencapai kinerja tahunan. Dengan kata lain, integrasi dari rencana kerja tahunan (Renja SKPD) yang merupakan rencana operasional dari Renstra dan anggaran tahunan merupakan komponen dari anggaran berbasis kinerja.

Prinsip-Prinsip Anggaran Berbasis Kinerja Secara umum prinsip-prinsip penganggaran berbasis kinerja didasarkan pada konsep *value for money* (ekonomis, efisiensi dan efektivitas) dan prinsip *good corporate governance*, termasuk adanya pertanggungjawaban para pengambil keputusan atas penggunaan uang yang dianggarkan untuk mencapai tujuan, sasaran dan indikator yang telah ditetapkan.

- 7) *Effectiveness and efficiency*, anggaran berbasis kinerja merupakan cerminan kedua prinsip tersebut. Efektivitas adalah melakukan hal yang benar dan efisiensi adalah melakukan sesuatu dengan benar. Keputusan anggaran harus memilih hal yang benar untuk dibiayai oleh dana masyarakat dan mengelola pengeluaran dana-dana dan sumber daya tersebut untuk memastikan bahwa hal tersebut dilaksanakan dengan benar.
- 8) *Accountability*, akuntabilitas merupakan inti dari proses anggaran. Akuntabilitas membuat pejabat yang mendapat tugas melaksanakan dan mempertanggungjawabkan anggaran harus dapat mengungkapkan bagaimana dana masyarakat akan digunakan. Audit program dan keuangan akan dapat menentukan apakah pejabat bersangkutan akuntabel dalam pelaksanaan anggaran yang menjadi tanggungjawabnya.

2.3. Element-Element Penganggaran Berbasis Kinerja

Dalam rangka penerapan Anggaran Berbasis Kinerja menurut Deputy IV BPKP (2005) terdapat elemen-elemen utama yang harus ditetapkan terlebih dahulu yaitu:

- 1) Visi dan Misi yang hendak dicapai, mengacu kepada hal yang ingin dicapai oleh pemerintah dalam jangka panjang sedangkan misi adalah kerangka yang menggambarkan bagaimana visi akan dicapai.
- 2) Tujuan merupakan penjabaran lebih lanjut dari visi dan misi. Tujuan tergambar dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional yang menunjukkan tahapan-tahapan yang harus dilalui dalam rangka mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan. Tujuan harus menggambarkan arah yang jelas serta tantangan yang realistik. Tujuan yang baik bercirikan, antara lain memberikan gambaran pelayanan utama yang akan disediakan, secara jelas menggambarkan arah organisasi dan program-programnya, menantang namun realistis, mengidentifikasi obyek yang akan dilayani serta apa yang hendak dicapai.
- 3) Sasaran menggambarkan langkah-langkah yang spesifik dan terukur untuk mencapai tujuan. Sasaran akan membantu penyusun anggaran untuk mencapai tujuan dengan menetapkan target tertentu dan terukur. Kriteria sasaran yang baik adalah dilakukan dengan menggunakan kriteria spesifik, terukur, dapat dicapai, relevan, dan ada batasan waktu (*specific, measurable, achievable, relevant, timely/SMART*) dan yang tidak kalah penting bahwa sasaran tersebut harus mendukung tujuan (*support goal*).
- 4) Program adalah sekumpulan kegiatan yang akan dilaksanakan sebagai bagian dari usaha untuk mencapai serangkaian tujuan dan sasaran. Program dibagi menjadi kegiatan dan harus disertai dengan target sasaran output dan outcome. Program yang baik harus mempunyai keterkaitan dengan tujuan dan sasaran serta masuk akal dan dapat dicapai.
- 5) Kegiatan adalah serangkaian pelayanan yang mempunyai maksud menghasilkan output dan hasil yang penting untuk pencapaian program. Kegiatan yang baik kriterianya adalah harus dapat mendukung pencapaian program.

2.4. Pengukuran Kinerja Keuangan Daerah

Pengukuran kinerja adalah suatu proses yang obyektif dan sistematis dalam mengumpulkan, menganalisis dan menggunakan informasi untuk menentukan seberapa efektif dan efisien pelayanan yang dilaksanakan oleh pemerintah mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi menurut Mahsun (2006:145).

Istilah kinerja seiring digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target-target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolok ukurnya.

1. *Prinsip Value for Money*

Dalam kaitan dengan penganggaran prinsip ini digunakan untuk menilai apakah negara telah mendapatkan manfaat maksimal dari belanja yang dilakukan serta pemanfaatan sumber daya yang dimiliki. Beberapa hal memang sulit untuk diukur, tidak berwujud dan bersifat subyektif sehingga sering disalah artikan karena itu dibutuhkan pertimbangan yang matang dalam menentukan apakah prinsip *value for money* telah diterapkan dan dicapai dengan baik. *Value for money* tidak semata mengukur biaya barang dan jasa melainkan juga memasukkan gabungan dari unsur kualitas, biaya, sumber daya yang digunakan, ketepatan penggunaan, batasan waktu. Dan kemudahan dalam menilai apakah secara bersamaan kesemua unsur tersebut membentuk “*value*” (nilai) yang baik.

Pencapaian *value for money* sering digambarkan dalam bentuk tiga E, yaitu:

- a). Ekonomis, yaitu meminimalkan biaya sumber daya untuk suatu kegiatan (mengerjakan sesuatu dengan biaya rendah);
- b). Efisien, yaitu melaksanakan tugas dengan usaha yang optimal (melakukan sesuatu dengan benar);
- c). Efektif, yaitu sejauh mana sasaran dicapai (melakukan hal yang benar).

2. *Prinsip Good Corporate Governance*

Prinsip *good corporate governance* telah diadopsi oleh hampir semua pemerintahan yang mengaku menjalankan administrasi publik yang modern. *Good governance* antara lain dipahami sebagai suatu kondisi yang mempunyai delapan karakteristik utama yaitu partisipasi, *rule of law*, *transparansi*, *responsiveness*, *consensus orientation*, *equity and inclusiveness*, *effectiveness and efficiency* dan *accountability*. Selanjutnya diyakini ke delapan karakteristik utama tersebut akan mampu menjamin terciptanya pemerintahan yang bebas dari KKN, melindungi kaum minoritas dan suara masyarakat didengar dalam rangka pengambilan keputusan. Masing-masing prinsip utama tersebut selanjutnya secara ringkas dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) *Participation*, adanya partisipasi dari semua pihak, masyarakat luas termasuk adanya jaminan kebebasan berserikat dan berekspresi dalam proses penganggaran termasuk adanya pengawasan terhadap belanja publik oleh masyarakat luas;
- 2) *Rule of law*, dalam kaitan dengan sistem penganggaran prinsip ini merupakan pusat dari proses penyusunan anggaran. APBN ditetapkan dengan Undang- Undang begitu juga aturan-aturan pelaksanaan semua harus mengacu pada Undang-undang.
- 3) *Transparency*, prinsip ini berlaku di berbagai fungsi dan tanggungjawab pengelolaan keuangan pemerintah, termasuk dalam proses perencanaan, kebijakan keuangan, pencatatan, audit keuangan dan pelibatan masyarakat dalam kegiatan pengelolaan keuangan.
- 4) *Responsiveness*, sistem penganggaran harus mampu menampung semua kebutuhan publik dalam waktu yang masuk akal.
- 5) *Consensus orientation*, penganggaran harus mengakomodir segala kepentingan yang ada pada masyarakat luas atau juga dikenal dengan istilah anggaran partisipatif. Penganggaran partisipatif didasarkan pada pemikiran partisipasi masyarakat yang intensif dalam proses pengambilan keputusan anggaran. Hal ini juga terkait dengan perspektif jangka panjang dalam rangka terciptanya pembangunan sumber daya manusia dan bagaimana mencapai tujuan pembangunan.
- 6) *Equity and inclusiveness*, kesamaan dan pengikutsertaan jika diterapkan dalam sistem penganggaran maka semua keputusan dalam bidang keuangan dibuat demi kepentingan seluruh masyarakat bukan hanya sebagian golongan. Sehingga seluruh masyarakat merasakan bagian dari kebijakan penganggaran dan tidak merasa seolah-olah anggaran yang dibuat oleh pemerintah hanyalah untuk kepentingan pemerintah.

- 7) *Effectiveness and efficiency*, anggaran berbasis kinerja merupakan cerminan kedua prinsip tersebut. Efektivitas adalah melakukan hal yang benar dan efisiensi adalah melakukan sesuatu dengan benar. Keputusan anggaran harus memilih hal yang benar untuk dibiayai oleh dana masyarakat dan mengelola pengeluaran dana-dana dan sumber daya tersebut untuk memastikan bahwa hal tersebut dilaksanakan dengan benar.
- 8) *Accountability*, akuntabilitas merupakan inti dari proses anggaran. Akuntabilitas membuat pejabat yang mendapat tugas melaksanakan dan mempertanggungjawabkan anggaran harus dapat mengungkapkan bagaimana dana masyarakat akan digunakan. Audit program dan keuangan akan dapat menentukan apakah pejabat bersangkutan akuntabel dalam pelaksanaan anggaran yang menjadi tanggungjawabnya.

2.3. Element-Element Penganggaran Berbasis Kinerja

Dalam rangka penerapan Anggaran Berbasis Kinerja menurut Deputi IV BPKP (2005) terdapat elemen-elemen utama yang harus ditetapkan terlebih dahulu yaitu:

- 1) Visi dan Misi yang hendak dicapai, mengacu kepada hal yang ingin dicapai oleh pemerintah dalam jangka panjang sedangkan misi adalah kerangka yang menggambarkan bagaimana visi akan dicapai.
- 2) Tujuan merupakan penjabaran lebih lanjut dari visi dan misi. Tujuan tergambar dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional yang menunjukkan tahapan-tahapan yang harus dilalui dalam rangka mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan. Tujuan harus menggambarkan arah yang jelas serta tantangan yang realistik. Tujuan yang baik bercirikan, antara lain memberikan gambaran pelayanan utama yang akan disediakan, secara jelas menggambarkan arah organisasi dan program-programnya, menantang namun realistis, mengidentifikasi obyek yang akan dilayani serta apa yang hendak dicapai.
- 3) Sasaran menggambarkan langkah-langkah yang spesifik dan terukur untuk mencapai tujuan. Sasaran akan membantu penyusun anggaran untuk mencapai tujuan dengan menetapkan target tertentu dan terukur. Kriteria sasaran yang baik adalah dilakukan dengan menggunakan kriteria spesifik, terukur, dapat dicapai, relevan, dan ada batasan waktu (*specific, measurable, achievable, relevant, timely/SMART*) dan yang tidak kalah penting bahwa sasaran tersebut harus mendukung tujuan (*support goal*).
- 4) Program adalah sekumpulan kegiatan yang akan dilaksanakan sebagai bagian dari usaha untuk mencapai serangkaian tujuan dan sasaran. Program dibagi menjadi kegiatan dan harus disertai dengan target sasaran output dan outcome. Program yang baik harus mempunyai keterkaitan dengan tujuan dan sasaran serta masuk akal dan dapat dicapai.
- 5) Kegiatan adalah serangkaian pelayanan yang mempunyai maksud menghasilkan output dan hasil yang penting untuk pencapaian program. Kegiatan yang baik kriterianya adalah harus dapat mendukung pencapaian program.

2.4. Pengukuran Kinerja Keuangan Daerah

Pengukuran kinerja adalah suatu proses yang obyektif dan sistematis dalam mengumpulkan, menganalisis dan menggunakan informasi untuk menentukan seberapa efektif dan efisien pelayanan yang dilaksanakan oleh pemerintah mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi menurut Mahsun (2006:145).

Istilah kinerja seiring digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target-target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolok ukurnya.

Tujuan pokok penilaian kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya. Standar perilaku dapat berupa kebijakan atau rencana formal yang dituangkan dalam anggaran.

Konsekuensi Anggaran Berbasis Kinerja yang menghubungkan perencanaan strategis (tertuang dalam program) dengan penganggaran (tertuang dalam kegiatan-kegiatan yang dilaksanakan) untuk mencapai tujuan strategis adalah harus menentukan program dan kegiatan dengan jelas. Pembiayaan dari masing-masing program, kegiatan dan keluaran juga harus tergambar dengan jelas. Struktur pembiayaan yang jelas akan muncul apabila system akuntansi yang dipakai berdasarkan akrual. Definsi lain pada buku *Modul Overview Keuangan Negara* oleh Departemen Keuangan (2008), anggaran berbasis kinerja merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap pendanaan yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan keluaran dan hasil yang diharapkan termasuk efisiensi dalam pencapaian hasil dari keluaran tersebut. Capaian hasil tersebut didiskripsikan pada seperangkat tujuan dan dituangkan dalam target kinerja pada setiap unit kerja. Dalam rangka pengukuran kinerja yang baik diperlukan adanya system informasi yang mampu menghasilkan informasi yang memadai untuk menilai pencapaian kinerja dari masing-masing lembaga/unit kerja yang bertanggung jawab atas suatu kegiatan. Tingkat informasi dasar yang harus dikembangkan meliputi:

- 1) Ekonomis, sejauh mana masukan yang ada digunakan dengan sebaik baiknya;
- 2) Efisiensi, sejauh mana perbandingan antara tingkat keluaran suatu kegiatan dengan masukan yang digunakan;
- 3) Efektivitas, sejauh mana keluaran yang dihasilkan mendukung pencapaian hasil yang ditetapkan.

Informasi yang dihasilkan juga harus dapat membandingkan kinerja yang direncanakan dengan pencapaiannya. Pengukuran kinerja dilaksanakan oleh masing-masing lembaga/unit kerja yang selanjutnya dikontrol mutunya serta diverifikasi oleh instansi pusat serta lembaga audit. Agar tercapai penilaian yang fair diperlukan peran dari pihak eksternal dalam mengukur kinerja secara lebih independen.

2.5. Pengendalian Keuangan Daerah

Sebagai media komunikasi dalam proses pengambilan keputusan dan pertanggungjawaban, akuntansi menyediakan cara untuk mengumpulkan dan mengelolah data finansial dari suatu entitas ekonomi. Hasil dari proses ini akan disajikan dalam bentuk laporan keuangan yang akan di gunakan oleh pihak-pihak yang bekepentingan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Keputusan ekonomi yang diambil pemakai laporan keuangan memerlukan evaluasi atas kemampuan perusahaan dalam menghasilkan kas (dan selera kas) dan waktu serta kepastian dari hasil tersebut untuk menilai misalnya, kemampuan membayar kepada karyawan dan pemasok, kemampuan pembayaran hanya pembayaran kembali pinjaman dan pembagian penghasilan kepada pemilik. Para pemakai dapat mengevaluasi kemampuan perusahaan dengan lebih baik kalau mereka mendapat informasi yang di fokuskan pada posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan perusahaan. Menurut Baridwan (2004:17) laporan keuangan merupakan ringkasan dari suatu proses, pencatatan, merupakan transaksi-transaksi keuangan yang terjadi selama tahun buku yang bersangkutan. Laporan keuangan ini dibuat ole manajemen dengan tujuan untuk mempertanggungjawabkan tugas-tugas yang di bebankan kepadanya oleh pemilik perusahaan. Menurut Soemarso (2004:34) menyatakan laporan keuangan (*financial statement*) adalah laporan yang dirancang untuk para pembuat keputusan, terutama pihak luar perusahaan laporan keuangan terdiri dari neraca, laporan laba rugi, dan laporan arus kas. Beberapa penulis membagi pengendalian dalam beberapa jenis, Simon (2000) membedakan pengendalian untuk mengkomunikasikan dan mengendalikan strategi menjadi dua jenis yaitu sistem pengendalian diagnostik dan sistem pengendalian interaktif. Sistem pengendalian diagnostik didefinisikan sebagai system informasi formal yang digunakan oleh manajer untuk

memonitor outcome organisasi dan meluruskan penyimpangan dari standar kinerja yang telah ditetapkan. Sistem pengendalian interaktif didefinisikan sebagai system informasi formal yang digunakan manajer untuk melibatkan diri dalam aktivitas keputusan bawahan. Mardiasmo (2004) mengelompokan tipe pengendalian manajemen menjadi tiga macam yaitu pengendalian preventif, pengendalian operasional dan pengendalian kinerja. Anthony dan Young (2003) menjelaskan pengendalian operasi mencakup dua aktivitas berbeda yaitu Pengendalian keuangan dan Pengendalian kinerja. Pengendalian keuangan berhubungan dengan aktivitas pengeluaran, aktivitas pengendalian keuangan meliputi dua aspek yaitu untuk menjamin perencanaan yang ada di dalam anggaran ditaati dan untuk menyediakan suatu cara mengubah anggaran jika kondisi mensyaratkan pengendalian. Pengendalian kinerja bertujuan untuk menjamin baha kinerja sesuai dengan tujuan organisasi, pengendalian kinerja ini memusatkan pada produktivitas dan motivasi manajer dalam mengoperasikan program dan proyek secara efisien dan efektif. Kinerja keuangan adalah suatu ukuran kinerja yang menggunakan indikator keuangan. Analisis kinerja keuangan pada dasarnya dilakukan untuk menilai kinerja dimasa lalu dengan melakukan berbagai analisis sehingga diperoleh posisi keuangan yang mewakili realitas entitas dan potensi-potensi kinerja yang akan berlanjut. Menurut Halim (2001) analisis kinerja keuangan adalah usaha mengidentifikasi cirri-ciri keuangan berdasarkan laporan keuangan yang tersedia. Berdasarkan pengertian-pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa pengertian adalah usaha untuk membandingkan prestasi kerja dengan rencana dan untuk mengkoreksi perbedaan atau penyimpangan-penyimpangan yang terjadi agar tujuan perusahaan dapat tercapai.

Gibson, Ivancevich dan Donnely (2000) mengemukakan kriteria efektivitas pengendalian yaitu kemampuan organisasi dalam menghasilkan barang dan jasa sesuai dengan permintaan lingkungan, kemampuan organisasi untuk menggunakan sumber daya yang dimiliki secara efisien, tingkat kepuasan aparat dalam organisasi, kemampuan organisasi dalam menyesuaikan diri dengan perubahan lingkungan dan tingkat pengembangan organisasi. Jones dan Pendlebury (2000) menjelaskan pengendalian anggaran berhubungan dengan upaya yang dilakukan agar pengeluaran actual sejalan dengan jumlah yang dianggarkan dan bahwa tujuan dan tingkat aktivitas yang dicantumkan dalam anggaran tercapai. Syakhroza (2002) menyatakan pencapaian target anggaran memainkan peranan penting karena anggaran menggambarkan standar efektivitas dan efisiensi. Anggaran menggambarkan standar efektivitas karena memuat suatu set keluaran yang diinginkan dan standar efisiensi karena anggaran memerinci masukan yang diperlukan untuk menghasilkan keluaran yang diinginkan dengan rencananya. Jones dan Pendlebury (2000) menjelaskan bahwa anggaran menyediakan hubungan penting antara perencanaan dan pengendalian. Peran perencanaan dinyatakan dalam bentuk input yang diperlukan untuk menjalankan aktivitas yang direncanakan. Peran pengendalian dilakukan dengan mempersiapkan dialokasikan kepada individu atau departemen untuk melaksanakan tugas yang menjadi tanggung jawabnya. Pengendalian dapat dilakukan dengan membandingkan hasil yang dianggarkan dengan hasil yang diperoleh untuk menjamin bahwa tingkat pengeluaran tidak dilampaui dan tingkat aktivitas yang direncanakan tercapai.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kualitatif dan kuantitatif dengan menggunakan kuesioner yang kemudian hasilnya ditabulasi dan selanjutnya diolah dengan bantuan program SPSS, sedangkan sumber data yang digunakan adalah data primer yang diambil langsung dari dinas pendapatan provinsi Sulawesi Utara.

3.2. Populasi dan Sampel

1. Populasi

Populasi adalah keseluruhan subyek penelitian. Dalam penelitian ini subyeknya adalah seluruh pegawai Pemerintah Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara. Adapun jumlah pegawai yang ada di Dinas Pendapatan Daerah Propinsi Sulawesi Utara adalah sebanyak 224 orang.

Tabel 3.1
Data Kepegawaian Pada Dinas Pendapatan Daerah
Propinsi Sulawesi Utara

No	Lokasi Kerja	Jumlah	Lama Kerja	
			> 17 tahun	< 17 tahun
1	Kantor Pusat	74 Pegawai	30	44
2	UPTD Manado	44 Pegawai	20	24
3	UPTD Tondano	18 Pegawai	5	13
4	UPTD Bitung	15 Pegawai	3	12
5	UPTD Tahuna	13 Pegawai	5	8
6	UPTD Kotamobagu	24 Pegawai	4	20
7	UPTD Airmadid	13 Pegawai	3	10
8	UPTD Tomohon	12 Pegawai	2	10
9	UPTD Amurang	11 Pegawai	4	7
Jumlah		224 Pegawai	76	148

Sumber : Dinas Pendapatan Daerah Propinsi Sulawesi Utara, 2010

2. Sampel

Sampel adalah sebagian dari populasi. Artinya tidak akan ada sampel jika tidak ada populasi. Seorang peneliti harus melakukan survey, metode survey seperti yang disebutkan Ikhsan dan Ghosali (2006) bahwa "metode survey merupakan pengumpulan data primer yang di peroleh secara langsung dari sumber asli". Teknik penentuan sampel yang digunakan adalah Purposive Sampling dimana penelitian ini tidak dilakukan ada diseluruh populasi, tapi terfokus pada target. Purposive Sampling artinya bahwa penentuan sampel mempertimbangkan kriteria-kriteria tertentu yang telah dibuat terhadap obyek yang sesuai dengan tujuan penelitian dalam hal ini penelitian dilakukan pada pegawai Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara . Adapun kriteria-kriteria sehingga dijadikan sampel adalah

a. Mempunyai perencanaan secara struktural bertanggungjawab juga terlibat secara langsung dalam penyusunan anggaran dan memiliki jabatan yang sesuai dengan kemampuan yaitu;

- ◆ Memegang jabatan sebagai kepala dinas
- ◆ Memegang jabatan sebagai sekertaris dinas
- ◆ Memegang jabatan sebagai kepala sub bagian
- ◆ Memegang jabatan sebagai kepala bagian
- ◆ Memegang jabatan sebagai kepala seksi

b. Staf pegawai yang diambil lama masa kerjanya lebih dari 17 tahun, karena memiliki pemikiran-pemikiran yang baik dan lebih berpengalaman dalam penyusunan anggaran.

Dengan melihat kriteria di atas, dari jumlah populasi sebanyak 224 pegawai, yang masa kerjanya lebih dari atau sama dengan 17 tahun adalah sebanyak 148 pegawai. Dengan menggunakan metode purposive sampling maka ditentukan banyaknya sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 30 responden yang akan dibagikan daftar pertanyaan atau kuesioner.

3.3. Metode Analisis Data

Sebelum dilakukan pengujian dengan metode regresi linier sederhana maka terlebih dahulu dilakukan pengujian asumsi klasik validitas dan reliabilitas

3. Analisis Regresi linear Sederhana

Regresi sederhana digunakan untuk menganalisis pengaruh penganggaran berbasis kinerja terhadap efektivitas pengendalian pada Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

Regresi linear sederhana menggunakan rumus

$$Y_1 = y + bx$$

Dimana X = variabel Penyusunan Anggaran yang berbasis kinerja

Y₁ = variabel efektivitas pengendalian keuangan

y = konstanta

b = koefisien regresi

Untuk menguji keberartian derajat "r" digunakan uji signifikan antara x dan y dengan menggunakan "t" dengan rumus :

$$t = \frac{r \cdot \sqrt{n-1}}{\sqrt{1-r^2}}$$

Kriteria pengujian adalah :

H₀ = diterima atau H_a di tolak apabila t_{hitung} < t_{tabel}

H_a = diterima atau H₀ ditolak apabila t_{hitung} > t_{tabel}

Hipotesis

H₀₁ = Penyusunan Anggaran yang berbasis kinerja tidak berpengaruh pada efektivitas pengendalian keuangan Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

H_{a1} = Penyusunan Anggaran yang berbasis kinerja berpengaruh pada efektivitas pengendalian keuangan Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

H₀₂ = Penyusunan Anggaran yang berbasis kinerja tidak berpengaruh pada efektivitas pengendalian kinerja Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

H_{a2} = Penyusunan Anggaran yang berbasis kinerja berpengaruh pada efektivitas pengendalian kinerja Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

4. Analisis Koefisien Determinasi (R²)

Untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel independen menjelaskan variabel dependen maka digunakan analisis koefisien determinasi (R²). Dengan bantuan olahan program SPSS koefisien determinasi (R²) terletak pada tabel *model summary* dan tertulis *R square*. Nilai *R Square* dikatakan baik jika diatas 0,5 karena nilai *R Square* berkisar antara 0 sampai dengan 1.

3.4. Teknik Analisis Data

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *software statistical product and service solution* dan semua hasil output data yang dihasilkan kemudian diinterpretasikan satu persatu termasuk menentukan koefisien korelasi (r) yang digunakan untuk mengetahui variabel independen terhadap variabel dependen dalam model regresi yang sudah dihasilkan kriteria pengujian t adalah sebagai berikut :

Apabila t_{hitung} > t_{tabel} atau sig < a = 0,05 maka H₀₁ ditolak H_{a1} diterima

Apabila t_{hitung} < t_{tabel} atau sig > a = 0,05 maka H₀₁ diterima H_{a1} ditolak

Apabila t_{hitung} > t_{tabel} atau sig < a = 0,05 maka H₀₂ ditolak H_{a2} diterima

Apabila t_{hitung} < t_{tabel} atau sig > a = 0,05 maka H₀₂ diterima H_{a2} ditolak.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Hasil Penelitian

Jumlah kuesioner yang dibagikan adalah 30 kuesioner, dan kuesioner yang dikembalikan adalah sebanyak 30. Kuesioner tersebut didistribusikan langsung oleh peneliti kepada responden, dalam hal ini pemerintah Propinsi Sulawesi Utara khususnya Dinas Pendapatan Daerah. Dua minggu setelah dikirimkan, kuesioner tersebut diambil kembali oleh peneliti atau kurir. Pengiriman dan pengambilan kuesioner yang dilakukan secara langsung oleh peneliti atau kurir bertujuan untuk memperoleh tingkat pengembalian kuesioner yang tinggi. Dillman dalam Cooper dan Schindler (2001) mengemukakan bahwa tingkat pengembalian kuesioner sebesar 30% dipandang memuaskan.

Kriteria-kriteria responden dirinci pada tabel-tabel di bawah ini :

Tabel 4.1.

Komposisi Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

Jenis Kelamin	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
Pria	21	70
Wanita	9	30
Jumlah	30	100%

Sumber : Data hasil olahan 2010

Dari tabel 4.1. dapat dilihat bahwa jenis kelamin responden terdiri dari pria sebanyak 21 orang dengan nilai presentase sebesar 70% dan wanita sebanyak 9 orang dengan nilai presentase sebesar 30%.

Tabel 4.2.

Komposisi Responden Berdasarkan umur

Rentang Umur	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
< 20 tahun	1	3,3
20-35 tahun	12	40
> 35 tahun	17	56,7
Jumlah	30	100

Sumber : Data hasil olahan 2010

Dari tabel 4.2. dapat dilihat bahwa umur responden < 20 tahun sebanyak 1 orang dengan nilai presentase sebesar 3,3%, 20-35 tahun sebanyak 12 orang dengan nilai presentase 40% dan > 35 tahun sebanyak 17 orang dengan nilai presentase sebesar 56,7%.

Tabel 4.3.

Komposisi Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan

Tingkat Pendidikan	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
SLTA	1	3,3
Diploma	8	26,7
S1	20	66,7
S2	1	3,3
Jumlah	30	100%

Sumber : Data hasil olahan 2010

Dari tabel 4.3. dapat dilihat bahwa tingkat pendidikan SLTA sebanyak 1 orang dengan nilai presentase sebesar 3,3%, Diploma sebanyak 8 orang dengan nilai presentase sebesar 26,7%, tingkat pendidikan S1 sebanyak 20 orang dengan nilai presentase 66,7% dan tingkat pendidikan S2 sebanyak 1 orang dengan nilai presentase 3,3%.

Tabel 4.4.
Komposisi Responden Berdasarkan Jabatan

Jabatan	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
Kepala dinas	1	3,3
Sekretaris dinas	1	3,3
Kepala sub bagian	10	33,4
Kepala bagian	4	13,3
Kepala seksi	14	46,7
Jumlah	30	100%

Sumber : Data hasil olahan 2010

Dari tabel 4.4. dapat dilihat bahwa jabatan Kepala Dinas sebanyak 1 orang dengan nilai presentase sebesar 3,3%, jabatan Sekretaris Dinas sebanyak 1 orang dengan nilai presentase sebesar 3,3%, jabatan Kepala Sub Bagian sebanyak 10 orang dengan nilai presentase 33,4%, jabatan Kepala Bagian sebanyak 4 orang dengan nilai persentase 13,3% dan jabatan Kepala Seksi sebanyak 14 orang dengan nilai persentase 46,7%.

Tabel 4.5.
Komposisi Responden Berdasarkan Lamanya Bekerja

Lamanya Bekerja	Jumlah (Orang)	Persentase (%)
15-17 tahun	8	26,7
18-20 tahun	6	20
21-33 tahun	4	13,3
> 33 tahun	12	40
Jumlah	30	100%

Sumber : Data hasil olahan 2010

Dari tabel 4.5. dapat dilihat bahwa karyawan yang lamanya bekerja 15-17 tahun sebanyak 8 orang dengan nilai presentase sebesar 26,7%, karyawan yang lamanya bekerja 18-20 tahun sebanyak 6 orang dengan nilai presentase sebesar 20%, karyawan yang lamanya bekerja 21-33 tahun sebanyak 4 orang dengan nilai presentase 13,3% dan karyawan yang lamanya bekerja > 23 tahun sebanyak 12 orang dengan nilai persentase 40% .

4.2. Pembahasan

1. Analisis Regresi Linear Sederhana

Berdasarkan hasil perhitungan dan pengolahan data dengan menggunakan bantuan program SPSS Version 16.0, maka hasil perhitungan analisis regresi linear sederhana dapat dilihat dalam Tabel 4.10. berikut.

Tabel 4.10.

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	2.791	2.339		1.193	.243		
	Penganggaran Berbasis Kinerja	1.089	.100	.899	10.873	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: Pengendalian Keuangan

Sumber : data olahan 2010

Dari tabel 4.10 di atas maka dapat diketahui model regresi yang diperoleh adalah :

$$Y_1 = 2,791 + 1,089 X$$

Konstanta α sebesar 2,791 memberikan pengertian bahwa jika pengendalian keuangan yang dipersepsikan konstan atau sama dengan nol (0), maka besarnya penganggaran berbasis kinerja sebesar 2,791 satuan.

Selanjutnya nilai β yang merupakan koefisien regresi dari variabel X (Penganggaran Berbasis Kinerja) sebesar 1,089 mempunyai arti bahwa jika pengendalian keuangan mengalami peningkatan sebesar 1 satuan, maka besarnya penganggaran berbasis kinerja akan ikut mengalami kenaikan atau peningkatan sebesar 1,089 satuan dengan asumsi variabel lainnya tetap atau konstan.

Selanjutnya koefisien regresi X sebesar $2,791 + 1,089 X$ dapat diartikan jika Penganggaran berbasis kinerja (X) mengalami peningkatan sebesar satu satuan akan mengakibatkan perubahan searah sebesar 1,089 satuan terhadap pengendalian keuangan (Y_1).

Tabel 4.11.

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	23.732	1.928		12.307	.000		
	Penganggaran Berbasis Kinerja	.456	.083	.722	5.514	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: Pengendalian Kinerja

Sumber : data olahan 2010

Dari tabel 4.11. di atas maka dapat diketahui model regresi yang diperoleh adalah :

$$Y_2 = 23,732 + 0,456 X$$

Konstanta α sebesar 23,732 memberikan pengertian bahwa jika pengendalian keuangan yang dipersepsikan konstan atau sama dengan nol (0), maka besarnya penganggaran berbasis kinerja sebesar 23,732 satuan.

Selanjutnya nilai β yang merupakan koefisien regresi dari variabel X (Penganggaran Berbasis Kinerja) sebesar 0,456 mempunyai arti bahwa jika pengendalian keuangan mengalami peningkatan sebesar 1 satuan, maka besarnya penganggaran berbasis kinerja akan ikut mengalami kenaikan atau peningkatan sebesar 0,881 satuan dengan asumsi variabel lainnya tetap atau konstan.

Selanjutnya koefisien regresi X sebesar $23,732 + 0,456 X$ dapat diartikan jika Penganggaran berbasis kinerja (X) mengalami peningkatan sebesar satu satuan akan mengakibatkan perubahan searah sebesar 0,456 satuan terhadap pengendalian keuangan (Y_2).

2. Koefisien korelasi (R) dan Koefisien Determinasi (R^2)

Dengan menggunakan bantuan *Software Program SPSS Version 16.0* maka hasil koefisien korelasi (R) dan koefisien determinasi (R^2) dapat dilihat dalam tabel 4.12. sebagai berikut:

Tabel 4.12.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.899 ^a	.809	.802	2.66268	2.066

a. Predictors: (Constant), Penganggaran Berbasis Kinerja

b. Dependent Variable: Pengendalian Keuangan

Sumber : data olahan 2010

Dari 4.12 dapat kita lihat koefisien korelasi (R) yang dihasilkan antara variabel penganggaran berbasis kinerja (X) serta pengendalian keuangan (Y₁) adalah sebesar 0,899. Nilai 0,899 menunjukkan nilai antara 0 sampai +1 atau mendekati +1, maka antara variabel X dan Y₁ terdapat hubungan yang sangat kuat atau sempurna positif. Dalam *output SPSS* ini juga terlihat nilai dari koefisien determinasi (R²) yang terletak pada *Adjusted R Square* sebesar 0,809 atau 80,9%. Angka tersebut dikatakan baik karena berada diatas nilai 0,5 artinya pengendalian keuangan dipengaruhi oleh penganggaran berbasis kinerja sebesar 80,9% sedangkan 19,1% dijelaskan oleh faktor-faktor atau variabel lain diluar penelitian ini.

Tabel 4.13.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.722 ^a	.521	.503	2.19532	2.028

a. Predictors: (Constant), Penganggaran Berbasis Kinerja

b. Dependent Variable: Pengendalian Kinerja

Sumber : data olahan 2010

Dari tabel diatas dapat kita lihat koefisien korelasi (R) yang dihasilkan antara variabel penganggaran berbasis kinerja (X) serta pengendalian kinerja (Y₂) adalah sebesar 0,722. Nilai 0,722 menunjukkan nilai antara 0 sampai +1 atau mendekati +1, maka antara variabel X dan Y₂ terdapat hubungan yang sangat kuat atau sempurna positif. Dalam *output SPSS* ini juga terlihat nilai dari koefisien determinasi (R²) yang terletak pada *Adjusted R Square* sebesar 0,521 atau 52,1%. Angka tersebut dikatakan baik karena berada diatas nilai 0,5 artinya pengendalian kinerja dipengaruhi oleh faktor penganggaran berbasis kinerja sebesar 52,1% sedangkan 47,9% dijelaskan oleh faktor-faktor atau variabel lain diluar penelitian ini.

3. Pengujian Hipotesis

Perumusan hipotesis yang diuji, telah dikemukakan dalam bagian 3. Dengan uji t, dan tingkat signifikansi yang digunakan dalam penelitian ini sebesar 5% atau $\alpha = 0,05$. Dengan menggunakan bantuan *Software Program SPSS Version 16.0* maka hasil t_{hitung} dapat dilihat dalam tabel 4.14. maka hasil pengujian hipotesis tersebut adalah sebagai berikut :

Tabel 4.14.

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	2.791	2.339		1.193	.243		
	Penganggaran Berbasis Kinerja	1.089	.100	.899	10.873	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: Pengendalian Keuangan

Sumber : data olahan 2010

Dari hasil uji t diketahui t_{hitung} untuk variabel penganggaran berbasis kinerja = 10,873 dan $t_{tabel} = 1,697$. Jadi dapat dilihat bahwa $t_{hitung} > t_{tabel}$ maka H_{01} ditolak H_{a1} diterima, juga dapat dilihat dari hasil signifikan $< 0,05$ maka H_{01} ditolak H_{a1} diterima, artinya variabel penganggaran berbasis kinerja signifikan terhadap pengendalian keuangan.

Tabel 4.15.

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	23.732	1.928		12.307	.000		
	Penganggaran Berbasis Kinerja	.456	.083	.722	5.514	.000	1.000	1.000

a. Dependent Variable: Pengendalian Kinerja

Sumber : data olahan 2010

Dari hasil uji t diketahui t_{hitung} untuk variabel penganggaran berbasis kinerja = 5,514 dan $t_{tabel} = 1,697$. Jadi dapat dilihat bahwa $t_{hitung} > t_{tabel}$ maka H_{02} ditolak H_{a2} diterima, juga dapat dilihat dari hasil signifikan $< 0,05$ maka H_{02} ditolak H_{a2} diterima, artinya variabel penganggaran berbasis kinerja signifikan terhadap pengendalian kinerja.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Dari beberapa uraian yang telah penulis kemukakan, maka dapat ditarik kesimpulan hasil analisis data berdasarkan metode regresi linear sederhana didapatkan :

- 1) Ada pengaruh yang signifikan $Y_1 = 2,791 + 1,089 X$ yang memberikan pengertian bahwa jika pengendalian keuangan yang dipersepsikan konstan atau sama dengan nol (0), maka besarnya penganggaran berbasis kinerja sebesar 2,791 satuan. Selanjutnya nilai b yang merupakan koefisien regresi dari variabel X (Penganggaran Berbasis Kinerja) sebesar 1,089 mempunyai arti bahwa jika pengendalian keuangan mengalami peningkatan sebesar 1 satuan, maka besarnya penganggaran berbasis kinerja akan ikut mengalami kenaikan atau peningkatan sebesar 1,089 satuan dengan asumsi variabel lainnya tetap atau konstan. Selanjutnya koefisien regresi X sebesar 2,791 + 1,089 dapat diartikan jika Penganggaran berbasis kinerja (X) mengalami peningkatan sebesar satu satuan akan mengakibatkan perubahan searah sebesar 1,089 satuan terhadap pengendalian keuangan (Y_1).
- 2) Ada pengaruh yang signifikan $Y_2 = 23,732 + 0,456X$ yang memberikan pengertian bahwa jika pengendalian kinerja yang dipersepsikan konstan atau sama dengan nol (0), maka besarnya penganggaran berbasis kinerja sebesar 23,732 satuan. Selanjutnya nilai b yang merupakan koefisien regresi dari variabel X (Penganggaran Berbasis Kinerja) sebesar 0,456 mempunyai arti bahwa jika pengendalian kinerja mengalami peningkatan sebesar 1 satuan, maka besarnya penganggaran berbasis kinerja akan ikut mengalami kenaikan atau peningkatan sebesar 0,456 satuan dengan asumsi variabel lainnya tetap atau konstan. Selanjutnya koefisien regresi X sebesar 23,732 + 0,456 dapat diartikan jika Penganggaran berbasis kinerja (X) mengalami peningkatan sebesar satu satuan akan mengakibatkan perubahan searah sebesar 0,456 satuan terhadap pengendalian kinerja (Y_2).
- 3) Koefisien korelasi (R) yang dihasilkan antara variabel penganggaran berbasis kinerja (X) serta pengendalian keuangan (Y_1) adalah sebesar 0,899. Nilai 0,899 menunjukkan nilai antara 0 sampai +1 atau mendekati +1, maka antara variabel X dan Y_1 terdapat hubungan yang sangat kuat atau sempurna positif. Dalam *output SPSS* ini juga terlihat nilai dari koefisien determinasi (R^2) yang terletak pada *Adjusted R Square* sebesar 0,809 atau 80,9%. Angka tersebut dikatakan baik karena berada diatas nilai 0,5 artinya kesadaran wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dipengaruhi oleh faktor pengetahuan dan manfaat yang dirasakan wajib pajak sebesar 80,9% sedangkan 19,1% dijelaskan oleh faktor-faktor atau variabel lain diluar penelitian ini.

- 4) Koefisien korelasi (R) yang dihasilkan antara variabel penganggaran berbasis kinerja (X) serta pengendalian kinerja (Y₂) adalah sebesar 0,722. Nilai 0,722 menunjukkan nilai antara 0 sampai +1 atau mendekati +1, maka antara variabel X dan Y₂ terdapat hubungan yang sangat kuat atau sempurna positif. Dalam *output SPSS* ini juga terlihat nilai dari koefisien determinasi (R²) yang terletak pada *Adjusted R Square* sebesar 0,521 atau 52,1%. Angka tersebut dikatakan baik karena berada diatas nilai 0,5 artinya kesadaran wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dipengaruhi oleh faktor pengetahuan dan manfaat yang dirasakan wajib pajak sebesar 52,1% sedangkan 47,9% dijelaskan oleh faktor-faktor atau variabel lain diluar penelitian ini.

5.2. Saran

Berdasarkan uraian-uraian pada bab IV dan kesimpulan di atas, maka penulis dapat memberikan saran-saran sebagai berikut :

- 1) Untuk meningkatkan efektifitas pengendalian keuangan dan efektifitas pengendalian kinerja maka perlu disosialisasi kepada staf secara terus menerus akan proses penyusunan anggaran yang berbasis kinerja.
- 2) Penyusunan anggaran berbasis kinerja handaknya melibatkan para pegawai sehingga membangkitkan motivasi yang tinggi.
- 3) Implikasi penelitian yang diharapkan dari penelitian ini adalah perlunya peningkatan penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Daerah, Peningkatan Penganggaran Berbasis Kinerja dapat digunakan sebagai alat bagi Pemerintah Daerah untuk meningkatkan efektifitas pengendalian baik efektifitas pengendalian keuangan maupun efektifitas pengendalian kinerja.

6. DAFTAR PUSTAKA

- Bastian, Indra, 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, Edisi 1, Penerbit : BPFE, Yogyakarta.
- BPKP, 2005, *Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja* (revisi), Jakarta.
- Darise, Nurlan. 2008. *Akuntansi Pemerintahan*. Penerbit : UPD AMP YKPN Yogyakarta.
- Deputi IV BPKP, 2005 *Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja*.(revisi).
- Departemen Keuangan Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 131/PMK.01/2006 tentang *Organisasi dan Tata Kerja Departemen Keuangan*
- Ditjen Perbendaharaan Departemen Keuangan R.I 2008, *Modul Pengelolaan keuangan Negara*, Jakarta.
- Draft Revisi Kepmendagri No. 29 tahun 2002 tanggal 10 Juni 2002 tentang *Pedoman Penyusunan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD*.
- Halim, Abdul. 2001. *Manajemen Keuangan Daerah*. Penerbit UPP Akademi Manajemen Perusahaan YKPN. Yogyakarta.
- Halim, Abdul. 2004. *Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah*, Penerbit : UPD AMP YKPN Yogyakarta.
- Hindri Asmoko, 2006. *Penganggaran Berbasis Kinerja Terhadap Efektivitas Pengendalian*. Jurnal Akuntansi Pemerintahan, Vol 2. Penerbit : Hindri Semarang.
- Jones, R. dan M. Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting. 5th Edition*. Pitman Publishing, London.
- Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara, *Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi (SAKIP) dalam Konstelasi Peraturan Perundangan Manajemen Sektor Publik*, Jakarta 2005.

- Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29 Tahun 2002, *Tentang Pedoman Peng-urusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah Serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD*. Direktorat Pengelolaan Keuangan Daerah Direktorat Jenderal Otonomi Daerah, Jakarta
- Mahsun Moh., Firma, S, dan Heribertus, A. P., 2006. *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Pertama, Penerbit : BPF, Yogyakarta.
- Mardiasmo, 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi Yogyakarta. Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang *Sistem Anggaran Yang Mengutamakan Upaya Pencapaian Hasil Kerja Atau Output Dari Perencanaan Alokasi Biaya Atau Input Yang Ditetapkan*.
- Peraturan Menteri dalam Negri Nomor 13 Tahun 2006 tentang *Pedoman dalam Penyusunan Anggaran Belanja Daerah*.
- Pemerintah Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 21/2004 tentang *Rencana Kerja Anggaran Kementerian Lembaga (RKA-KL)*;
- Simon, R. 2000. *Performance Measurement & Control System For Implementation Strategy*. Prentice-Hall, Inc, New Jersey.
- Sugiyono, 2004, *Metode Penelitian Bisnis*, Penerbit AlfaBeta, Bandung.
- Supramono dan Intiyas Utami, *Desain Proposal Penelitian Akuntansi dan keuangan*, Andi, yogyakarta
- Syakhroza, A. 2002. *The Effect of Politics on Budgetary Control: A Study of Fertilizer Industry in Indonesia*. *International Journal of Business Studies*, Vol 10, December 2002: 75-96.
- Undang-undang Nomor 32 Tahun 2003 tentang *Pemerintah Daerah*.
- Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan daerah*.
- Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*.

I. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Kebijakan dan kegiatan pemerintah terhadap kesejahteraan masyarakat berwujud diarahkan, mengatur, dan menilai sehingga masyarakat memperoleh manfaat yang maksimal yang berwujud kualitas hidup dan daya hidup. Untuk yang baik dan kesejahteraan akan terwujud jika kepercayaan dan pengabdian masyarakat yang positif dan pelayanan yang diberikan. Kepercayaan warga pajak akan membahayakan keadilan fiskal akan memberikan kontribusi dan