



**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI PENERAPAN  
PENGANGGARAN BERBASIS KINERJA  
(KASUS PADA SATUAN KERJA DI WILAYAH PEMBAYARAN KPPN BIMA)**

Ardyan Gulit Prasetya  
Direktorat Pembinaan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum

Alamat Korespondensi: ring17jarijari@gmail.com

**INFORMASI ARTIKEL**

Diterima Pertama:  
4 Mei 2016

Dinyatakan Diterima:  
28 Maret 2018

**KATA KUNCI:**  
Penganggaran Berbasis Kinerja,  
Gaya Kepemimpinan, Komitmen  
Organisasi.

**KLASIFIKASI JEL:**  
H68;

**ABSTRAK**

*This research aims to empirically examine the influence of Leadership Style, Organization Commitment, Quality of Human Resources, Reward, and Punishment, and Law Regulation regarding the implementation of Performance-Based Budgeting in work units in payment area of KPPN Bima. Sampling was done with the incidental sampling method. Analysis method that has been used is multiple linear regression. Results of hypothesis testing in this study indicate that leadership style, organization commitment, and quality of human resources have positive and significant impact of Performance-Based Budgeting. While, reward, punishment, and regulation have positive but insignificant influence on the implementation of Performance-Based Budgeting. Simultaneously, Leadership Style, Organization Commitment, Quality of Human Resources, Reward and Punishment, and Law Regulation have a positive and significant influence on the implementation of Performance-Based Budgeting in work units in payment area of KPPN Bima.*

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, kualitas sumber daya manusia, penghargaan dan sanksi, serta aturan hukum terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *incidental sampling*. Metode analisis yang digunakan adalah regresi linier berganda. Hasil dari pengujian hipotesis di dalam penelitian ini menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan komitmen organisasi dan kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja. Penghargaan dan sanksi serta aturan hukum berpengaruh positif, tetapi tidak signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja. Secara simultan, gaya kepemimpinan, komitmen seluruh komponen organisasi, kualitas sumber daya manusia, penghargaan dan sanksi, serta aturan hukum berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja pada pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima.

## 1. PENDAHULUAN

Terbitnya paket Undang-Undang Keuangan Negara lebih dari satu dekade yang lalu menandai bergulirnya reformasi di bidang pengelolaan keuangan negara. Hal ini muncul sebagai respon atas keinginan kuat dari seluruh masyarakat Indonesia akan pentingnya tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dan akuntabilitas sektor publik. Sejak saat itu, telah terjadi berbagai perubahan mendasar dalam manajemen keuangan pemerintah di Indonesia, termasuk dalam sistem perencanaan dan penganggaran.

Sebelumnya, Indonesia menerapkan pendekatan *line item budgeting* dalam sistem penganggaran di sektor publik. Kemudian terjadi perubahan pendekatan berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai atau berbasis kinerja (*performance based budgeting*). Menurut Kementerian Keuangan (2014, 4), Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK) merupakan pendekatan sistem perencanaan penganggaran belanja negara yang menunjukkan secara jelas keterkaitan antara alokasi pendanaan dan kinerja yang diharapkan atas alokasi belanja tersebut, serta memperhatikan efisiensi dalam pencapaian kinerja. Perubahan tersebut tidak terlepas dari berbagai kelemahan dalam sistem penganggaran sebelumnya.

Walaupun pendekatan Penganggaran Berbasis Kinerja telah diterapkan secara bertahap mulai tahun anggaran 2005, hingga saat ini praktiknya dirasa belum maksimal dan masih terkendala beberapa permasalahan. Kementerian Keuangan dan Bappenas (2009, 2) menyatakan bahwa penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja belum sepenuhnya tecermin dalam dokumen perencanaan dan penganggaran. Penyebabnya antara lain: (i) kapasitas fiskal (*resource envelope*) belum digunakan sebagai landasan penyusunan RPJMN dan Renstra K/L, (ii) program dan kegiatan belum dapat digunakan sebagai alat untuk mengukur tingkat efektivitas pencapaian sasaran pembangunan nasional, efisiensi belanja, serta akuntabilitas kinerja suatu unit kerja, (iii) pada tingkat operasional masih ada beberapa pertanyaan mendasar mengenai keterkaitan dokumen perencanaan dan anggarannya.

## 2. KERANGKA TEORI

### 2.1.1. Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja

Kendala terkait penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja juga dialami oleh sebagian besar satuan kerja kementerian/lembaga di wilayah pembayaran Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Bima. Salah satu kendala tersebut adalah belum adanya keterkaitan antara dokumen perencanaan dan penganggaran. Hal itu terlihat dari pagu anggaran yang diterima satuan kerja setiap tahun tidak berdasarkan pada perencanaan dan usulan kebutuhan dari satuan kerja tersebut, melainkan hanya mengacu pada alokasi tahun sebelumnya. Akibatnya, satuan kerja sulit mendapatkan alokasi anggaran yang benar-benar sesuai kebutuhan riilnya.

Untuk mengatasi kendala tersebut, terdapat beberapa pemicu keberhasilan implementasi anggaran berbasis kinerja sebagaimana yang dijabarkan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (2005, 29), di antaranya: (i) kepemimpinan dan komitmen dari seluruh komponen organisasi, (ii) fokus penyempurnaan sistem administrasi secara terus-menerus, (iii) sumber daya yang cukup untuk usaha penyempurnaan tersebut (uang, waktu, dan orang), (iv) penghargaan (*reward*) dan sanksi (*punishment*), dan (v) keinginan yang kuat untuk berhasil. Sementara itu, dari hasil penelitian Fitri, et al. (2013) terhadap Penganggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Kabupaten Lombok Barat, dapat disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, kualitas sumber daya, serta *reward and punishment* berpengaruh terhadap anggaran berbasis kinerja. Penelitian Madjid dan Ashari (2013) terkait implementasi anggaran berbasis kinerja pada Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan juga menghasilkan kesimpulan bahwa implementasi anggaran berbasis kinerja dipengaruhi oleh aturan, pemahaman, konsistensi dan evaluasi. Berdasarkan uraian di atas dapat dirumuskan beberapa faktor yang memengaruhi Penganggaran Berbasis Kinerja yang harus diperhatikan satuan kerja yang ingin berhasil menerapkannya.

### 2.2. Penelitian Sebelumnya

Penelitian ini merupakan pengembangan lebih lanjut dari studi empiris yang dilakukan Fitri, et al. (2013) dengan perubahan pada

responden dan objek penelitian yaitu pejabat struktural pada satuan kerja perangkat daerah Pemerintah Kabupaten Lombok Barat menjadi petugas pengelola keuangan satuan kerja kementerian/lembaga di wilayah pembayaran KPPN Bima, dengan data penelitian penerapan PBK pada tahun anggaran 2015. Penelitian ini juga akan mengombinasikan variabel-variabel yang digunakan dalam studi tersebut dengan kerangka teoretis yang terdapat dalam kajian Madjid dan Ashari (2013).

### 2.3. Gaya Kepemimpinan

Menurut Robert (2002) dalam Nawastri (2015, 34), gaya kepemimpinan adalah bagaimana seorang pemimpin melaksanakan fungsi kepemimpinannya dan bagaimana ia dilihat oleh mereka yang berusaha dipimpinnya atau mereka yang mungkin sedang mengamati dari luar. Salah satu pendekatan terkait gaya kepemimpinan adalah teori *path-goal* menurut House (1971) yang membagi karakter pemimpin menjadi empat kelompok yaitu kepemimpinan pengarah (*directive leadership*), kepemimpinan pendukung (*supportive leadership*), kepemimpinan partisipatif (*participative leadership*), dan kepemimpinan berorientasi prestasi (*achievement-oriented leadership*).

### 2.4. Komitmen Organisasi

Porter (1982) dalam Nawastri (2015, 39) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kekuatan yang bersifat relatif dari individu dalam mengidentifikasi keterlibatan dirinya ke dalam bagian organisasi yang ditandai dengan tiga hal, yaitu:

1. Penerimaan terhadap nilai-nilai dan tujuan organisasi.
2. Kesiapan dan kesediaan untuk berusaha dengan sungguh-sungguh atas nama organisasi.
3. Keinginan untuk mempertahankan keanggotaan di dalam organisasi.

Mowday et al. (1979) dalam Fitri (2013) menyatakan bahwa komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan serta loyalitas seseorang terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai organisasi. Komitmen organisasi yang kuat akan menyebabkan individu berusaha mencapai tujuan organisasi, berpikiran positif dan berusaha untuk berbuat yang terbaik bagi organisasinya.

### 2.5. Kualitas Sumber Daya Manusia

Menurut Izzaty (2011, 28), kualitas sumber daya manusia adalah unsur yang sangat penting dalam meningkatkan pelayanan organisasi terhadap kebutuhan publik. Sumber daya manusia adalah kunci menuju keunggulan kompetitif organisasi sehingga kualitasnya harus terus dikembangkan.

Dua elemen mendasar yang berkaitan dengan pengembangan kualitas sumber daya manusia adalah tingkat pengetahuan (*knowledge*) dan keterampilan (*skill*) yang dimiliki pekerja. Notoadmodjo (2006) dalam Izzaty (2011, 28) menyatakan bahwa kualitas sumber daya manusia menyangkut aspek kualitas fisik dan aspek kualitas nonfisik, yang meliputi kemampuan bekerja, berpikir, dan keterampilan-keterampilan lain.

### 2.6. Penghargaan dan Sanksi

Menurut Nugroho (2006) dalam Sembiring (2009, 157), penghargaan dan sanksi merupakan dua bentuk metode dalam memotivasi seseorang untuk melakukan kebaikan dan meningkatkan prestasinya. Fitri, et al (2013, 7) menyebutkan bahwa penghargaan adalah suatu cara yang digunakan oleh seseorang atau organisasi untuk memberikan apresiasi kepada individu atau organisasi yang telah berhasil melakukan pekerjaan dengan baik dan berprestasi. Fitri, et al. (2013, 7) menyebutkan sanksi adalah sebuah cara untuk mengarahkan sebuah tingkah laku agar sesuai dengan tingkah laku yang berlaku secara umum yang diberikan ketika sebuah tingkah laku yang tidak diharapkan ditampilkan oleh orang yang bersangkutan atau orang yang bersangkutan tidak memberikan respon atau tidak menampilkan sebuah tingkah laku yang diharapkan.

### 2.7. Aturan Hukum

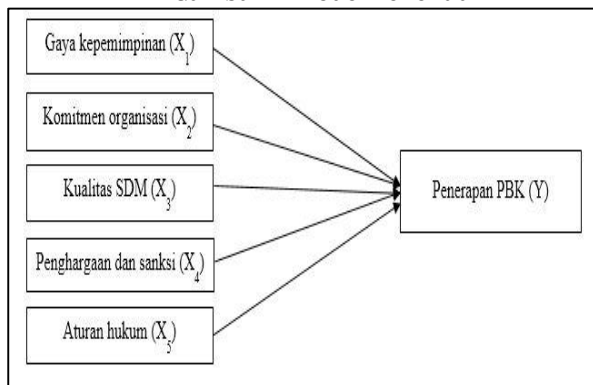
Fitri, et al (2013, 8) menyatakan bahwa dalam menjalankan suatu organisasi diperlukan sebuah aturan dan hukum yang berfungsi sebagai alat pengendali agar kinerja pada organisasi tersebut dapat berjalan dengan baik. Jika aturan dan hukum dalam suatu organisasi tidak berjalan baik, akan terjadi konflik kepentingan baik antar individu maupun antar organisasi. Agar dapat menjadi pedoman dan diterapkan secara optimal, aturan hukum yang ditetapkan dalam organisasi hendaknya mudah dipahami, lengkap meliputi seluruh

aspek kebijakan, dan memadai untuk diterapkan.

## 2.8. Hubungan Antar Variabel dan Model Penelitian

Dari penjelasan di atas, dapat disusun kerangka pemikiran bahwa faktor-faktor yang disebutkan sebelumnya yaitu gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, kualitas sumber daya manusia, penghargaan dan sanksi, serta aturan hukum mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap keberhasilan penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja. Hubungan tersebut dapat dijelaskan dalam model penelitian sebagaimana digambarkan dalam diagram sebagai berikut:

Gambar 1. Model Penelitian



Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

1. Ho1: gaya kepemimpinan tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.  
Ha1: gaya kepemimpinan berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.
2. Ho2: komitmen organisasi tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.  
Ha2: komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.
3. Ho3: kualitas SDM tidak berpengaruh positif dan terhadap penerapan PBK.  
Ha3: kualitas SDM berpengaruh signifikan terhadap penerapan PBK.
4. Ho4: penghargaan dan sanksi tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.

Ha4: penghargaan dan sanksi berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.

5. Ho5: aturan hukum tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.

Ha5: aturan hukum berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan PBK.

## 3. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian empiris dengan metode analisis kuantitatif. Populasi dalam penelitian ini adalah petugas pengelola keuangan yang terlibat langsung dalam proses perencanaan dan penyusunan anggaran pada seluruh satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN BIMA dengan representasi 1 orang pejabat yang berkedudukan sebagai KPA atau PPK atau PPSPM, serta 1 orang pegawai yang bertugas sebagai Bendahara Pengeluaran atau Operator atau Staf Keuangan Lainnya dengan jumlah sampel minimal sebanyak 130 responden. Penentuan sampel atau responden dilakukan dengan metode *incidental sampling*.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer yang diperoleh dari kuesioner baik yang dibagikan secara langsung (cetak) maupun yang disebar secara *online* menggunakan *Google Form* serta angket lanjutan yang dibagikan kepada responden. Definisi operasional variabel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Variabel independen gaya kepemimpinan ( $X_1$ ) yang direpresentasikan melalui empat *item* pertanyaan yaitu: pimpinan selalu memberitahukan apa saja yang harus dikerjakan pegawai dalam penyusunan anggaran satuan kerja (GK1), pimpinan menetapkan target dan tenggat waktu untuk setiap pekerjaan terkait penyusunan anggaran yang diperintahkan kepada pegawai (GK2), pimpinan memberikan dorongan kepada pegawai untuk melakukan pekerjaan terkait penyusunan anggaran dengan sebaik mungkin (GK3), dan pimpinan meminta pendapat pegawai dalam membuat keputusan terkait penyusunan anggaran (GK4).
2. Variabel independen komitmen organisasi ( $X_2$ ) dibentuk oleh lima indikator yaitu: pimpinan dan seluruh komponen satuan kerja mampu menjabarkan visi dan misi serta tugas pokok dan fungsi instansi dengan baik (KO1), terdapat komitmen

- tertulis antara pimpinan dengan seluruh komponen satuan kerja untuk mencapai tujuan organisasi (K02), pemimpin dan seluruh komponen satuan kerja terlibat aktif dan berkontribusi positif dalam proses penyusunan anggaran (K03), perencanaan anggaran telah mengacu pada visi, misi, serta tugas pokok dan fungsi satuan kerja (K04), dan penyusunan anggaran selalu berpedoman pada dokumen perencanaan (K05).
3. Variabel independen kualitas SDM ( $X_3$ ) dalam penelitian ini direpresentasikan melalui enam *item* pertanyaan yaitu: kemampuan menyelesaikan pekerjaan terkait penyusunan anggaran dengan tepat waktu (SDM1), kemampuan berkomunikasi yang baik dengan atasan dan pegawai lain dalam melaksanakan pekerjaan terkait penyusunan anggaran (SDM2), pengutamaan kualitas hasil kerja terutama yang berkaitan dengan penyusunan anggaran (SDM3), kemampuan bekerja sama dalam tim untuk melaksanakan pekerjaan terkait penyusunan anggaran (SDM4), pemahaman konsep dasar yang berkaitan dengan penerapan PBK pada satker (SDM5), dan pemahaman seluruh proses bisnis yang berkaitan dengan kegiatan penyusunan anggaran dengan baik (SDM6).
  4. Dalam penelitian ini, variabel independen penghargaan dan sanksi ( $X_4$ ) dibentuk oleh empat indikator yaitu: penghargaan (*reward*) dari instansi pusat kepada pimpinan dan pegawai diperlukan untuk meningkatkan efektivitas penyusunan ABK pada satker (PS1), bentuk penghargaan harus jelas berupa alokasi honor, promosi jabatan, atau penghargaan lainnya bagi satker yang berhasil menerapkan PBK (PS2), hukuman (*punishment*) dari instansi pusat perlu diberikan kepada satker yang tidak berhasil dalam menyusun ABK sesuai kriteria (PS3), dan bentuk hukuman harus jelas berupa mutasi jabatan, hukuman disiplin atau lainnya bagi satker yang tidak berhasil menerapkan PBK (PS4).
  5. Variabel independen aturan hukum ( $X_5$ ) dalam penelitian ini direpresentasikan melalui 3 *item* pertanyaan yaitu: peraturan

tentang PBK mudah dipahami (AH1), peraturan tentang PBK sudah lengkap (AH2), peraturan tentang PBK telah memadai untuk diimplementasikan (AH3).

6. Variabel dependen penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Y) dalam penelitian ini terbentuk melalui tujuh *item* pertanyaan yaitu: penyusunan anggaran satuan kerja mengaitkan alokasi anggaran dengan keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*) yang diharapkan (PBK1), penyusunan alokasi anggaran berpedoman pada indikator kinerja yang harus dicapai (PBK2), penyusunan alokasi anggaran berpedoman pada standar biaya (PBK3), dokumen pendukung seperti TOR dan RAB telah disusun sesuai ketentuan (PBK4), penyusunan anggaran mengutamakan penghematan biaya dalam mencapai *outcome* dan *output* (PBK5), terdapat evaluasi atas pelaksanaan program dan kegiatan pada tahun anggaran berjalan (PBK6), dan hasil evaluasi dijadikan sebagai dasar penyusunan rencana anggaran tahun berikutnya (PBK7).

### 3.1. Uji Kualitas Data

1. Uji validitas data.  
Menurut Ghazali (2013, 52) uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid atau sahih jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut yang dapat diketahui dari nilai korelasi ( $r$  hitung)  $> r$  tabel.
2. Uji reliabilitas data.  
Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menjamin instrumen yang digunakan merupakan sebuah instrumen yang andal, konsisten, stabil dan dependen, sehingga bila digunakan berkali-kali dapat menghasilkan data yang sama. Menurut Nunally (1994) dalam Ghazali (2013, 48), suatu kuesioner dapat dikatakan andal jika nilai *Cronbach's Alpha* ( $\alpha$ )  $\geq 0,60$ .

### 3.2. Metode Analisis Data

Analisis kuantitatif yang dilakukan meliputi statistik deskriptif, uji asumsi klasik, pengujian hipotesis, analisis regresi linear berganda, dan analisis koefisien determinasi.



### 1. Statistik Deskriptif

Penelitian ini menggunakan statistik deskriptif melalui *frequencies* dengan membahas beberapa penjabaran ukuran statistik deskriptif seperti *modus*, *mean*, standar deviasi, dan varians sebagaimana yang dijelaskan oleh Sujarweni (2014, 31).

### 2. Uji Asumsi Klasik

Menurut Ghazali (2013, 105) uji asumsi klasik yang dianggap penting dalam pengujian model regresi di antaranya:

#### a. Uji multikolinieritas.

Uji ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas. Nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai *tolerance* > 0,10 atau sama dengan nilai *VIF* < 10 (Ghozali, 2013, 106).

#### b. Uji Heteroskedastisitas.

Uji ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika varians tersebut berbeda disebut heteroskedastisitas. Heteroskedastisitas dapat dideteksi dengan menggunakan uji Glesjer dengan dasar pengambilan keputusan sebagai berikut:

- 1) Apabila nilai signifikansi > 0,05, maka tidak terjadi heteroskedastisitas;
- 2) Apabila nilai signifikansi < 0,05, maka terjadi heteroskedastisitas.

#### c. Uji Normalitas.

Uji ini digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2013, 160). Untuk mengetahui apakah data terdistribusi normal dapat menggunakan Uji Kolmogorov-Smirnov (K-S) dengan memasukkan nilai residual dalam pengujian nonparametrik (Ghozali, 2013). Jika nilai signifikansi kurang dari 0,05, maka data tidak terdistribusi secara normal, maupun sebaliknya.

### 3.3. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis penelitian ini meliputi uji signifikan parameter individual (Uji

statistik t) dan uji signifikansi simultan (uji statistik F).

#### 1. Uji signifikan parameter individual (uji statistik t).

Uji ini digunakan untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2013, 98). Penelitian ini menggunakan tingkat kepercayaan sebesar 95 persen atau *alpha* 0,05. Ghozali (2013, 98) menggunakan dasar pengambilan keputusan sebagai berikut:

- a. Apabila angka probabilitas signifikansi > 0,05 dan t hitung < t tabel, maka  $H_0$  diterima dan  $H_a$  ditolak.
- b. Apabila angka probabilitas signifikansi < 0,05 dan t hitung > t tabel, maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima.

#### 2. Uji signifikansi simultan (uji statistik F)

Uji statistik F digunakan untuk menunjukkan apakah semua model variabel independen yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen (Ghozali, 2013, 98). Dasar pengambilan keputusan uji statistik F Menurut Ghazali (2013, 98) yaitu:

- a. Apabila nilai F hitung > nilai F tabel, maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima.
- b. Apabila nilai F hitung < nilai F tabel, maka  $H_0$  diterima dan  $H_a$  ditolak.

### 3.4. Analisis Regresi Linear Berganda

Untuk menganalisis pengaruh variabel independen (X) terhadap variabel dependen (Y), persamaan regresi yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \varepsilon$$

Dimana:

Y = Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja

$\alpha$  = Konstanta

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$  = Koefisien regresi berganda

$X_1$  = Gaya kepemimpinan

$X_2$  = Komitmen Organisasi

$X_3$  = Kualitas SDM

$X_4$  = Penghargaan dan Sanksi

$X_5$  = Aturan Hukum

$\varepsilon$  = Error

### 3.5. Analisis Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Koefisien determinasi ( $R^2$ ) mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2013, 97). Nilai  $R^2$  yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen (X) dalam menjelaskan variasi variabel dependen (Y) amat terbatas, demikian pula sebaliknya. Pengujian model regresi dalam penelitian ini menggunakan nilai *adjusted*  $R^2$  yang dapat naik atau turun ketika satu variabel independen ditambahkan ke dalam model.

## 4. HASIL PENELITIAN

Secara keseluruhan, kuesioner cetak dan *online* yang masuk kategori layak uji dan dapat digunakan untuk analisis selanjutnya berjumlah 131 responden sebagaimana dirinci di tabel berikut:

Tabel 1. Hasil Pengumpulan Kuesioner

Jenis Kuesioner	Kuesioner yang Dibagikan	Kuesioner yang Kembali	Persentase	Kuesioner yang Layak Uji	Persentase
Cetak	100	59	59%	56	56%
Online	∞	81	100%	75	92%

### 4.1. Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Metode penentuan r tabel menggunakan  $df = n-2$ , n adalah jumlah sampel sehingga didapatkan  $df = 131-2 = 129$  dan nilai r tabel penelitian ini sebesar 0,1716. Hasil uji validitas dengan program SPSS 22 menunjukkan bahwa dari seluruh *item* pertanyaan, semuanya memiliki nilai r hitung yang lebih besar daripada nilai r tabel sehingga seluruh *item* pertanyaan dapat dinyatakan valid oleh karena itu layak untuk dianalisis lebih lanjut.

Tabel 2. Hasil Uji Validitas

Item	Nilai r hitung	Nilai r tabel	Keterangan	Item	Nilai r hitung	Nilai r tabel	Keterangan
GK1	0,705	0,1716	Valid	PS1	0,663	0,1716	Valid
GK2	0,811	0,1716	Valid	PS2	0,710	0,1716	Valid
GK3	0,810	0,1716	Valid	PS3	0,762	0,1716	Valid
GK4	0,752	0,1716	Valid	PS4	0,756	0,1716	Valid
IK01	0,746	0,1716	Valid	AH1	0,812	0,1716	Valid
IK02	0,774	0,1716	Valid	AH2	0,879	0,1716	Valid
IK03	0,755	0,1716	Valid	AH3	0,838	0,1716	Valid
IK04	0,553	0,1716	Valid	PBK1	0,714	0,1716	Valid
IK05	0,671	0,1716	Valid	PBK2	0,722	0,1716	Valid
SDM1	0,751	0,1716	Valid	PBK3	0,762	0,1716	Valid
SDM2	0,729	0,1716	Valid	PBK4	0,775	0,1716	Valid
SDM3	0,707	0,1716	Valid	PBK5	0,748	0,1716	Valid
SDM4	0,715	0,1716	Valid	PBK6	0,783	0,1716	Valid
SDM5	0,568	0,1716	Valid	PBK7	0,738	0,1716	Valid
SDM6	0,724	0,1716	Valid				

Hasil uji reliabilitas data menggunakan program SPSS 22 sebagaimana dirangkum dalam tabel di bawah ini menunjukkan nilai *Cronbach's Alpha* setiap variabel lebih besar dari 0,60 sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel penelitian memiliki tingkat keandalan yang tinggi.

Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas

Varibel	Nilai Cronbach's Alpha	Batas Reliabilitas	Keterangan
Gaya Kepemimpinan ( $X_1$ )	0,764	0,60	Reliabel
Komitmen Organisasi ( $X_2$ )	0,742	0,60	Reliabel
Kualitas SDM ( $X_3$ )	0,785	0,60	Reliabel
Penghargaan dan Sanksi ( $X_4$ )	0,691	0,60	Reliabel
Aturan Hukum ( $X_5$ )	0,794	0,60	Reliabel
Penerapan PBK (Y)	0,866	0,60	Reliabel

### 4.2. Hasil Uji Asumsi Klasik

Berdasarkan hasil pengujian, kelima variabel bebas memiliki nilai VIF < 10 sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini tidak mengalami masalah multikolinearitas sebagaimana ditampilkan dalam tabel sebagai berikut:

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel Independen	Nilai Tolerance	Nilai VIF	Keterangan
Gaya Kepemimpinan ( $X_1$ )	0,530	1,887	tidak terdapat multikolinearitas
Komitmen Organisasi ( $X_2$ )	0,452	2,212	tidak terdapat multikolinearitas
Kualitas SDM ( $X_3$ )	0,388	2,580	tidak terdapat multikolinearitas
Penghargaan dan Sanksi ( $X_4$ )	0,766	1,305	tidak terdapat multikolinearitas
Aturan Hukum ( $X_5$ )	0,876	1,141	tidak terdapat multikolinearitas

Hasil uji Glesjer juga menunjukkan bahwa seluruh variabel bebas memiliki nilai signifikansi lebih besar dari 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 5. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel Independen	Nilai Signifikansi Uji Glesjer	Batas Heteroskedastisitas	Keterangan
Gaya Kepemimpinan ( $X_1$ )	0,061	0,05	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Komitmen Organisasi ( $X_2$ )	0,626	0,05	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Kualitas SDM ( $X_3$ )	0,167	0,05	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Penghargaan dan Sanksi ( $X_4$ )	0,381	0,05	Tidak terjadi heteroskedastisitas
Aturan Hukum ( $X_5$ )	0,157	0,05	Tidak terjadi heteroskedastisitas

Berdasarkan uji Kolmogorov-Smirnov diperoleh nilai signifikansi sebesar 0,200 atau lebih besar dari 0,05, sehingga data dianggap telah terdistribusi secara normal.

Tabel 6. Hasil Uji Normalitas

Nilai Signifikansi Kolmogorov-Smirnov	Batas Normalitas	Keterangan
0,200	0,05	Data terdistribusi secara normal

#### 4.3. Hasil Pengujian Hipotesis

Hasil uji statistik t disajikan sebagai berikut:

Tabel 7. Hasil Uji t

Variabel Independen	t tabel	t hitung	Nilai Signifikansi	Keputusan
Gaya Kepemimpinan ( $X_1$ )	1,97912	2,262	0,025	Ho ditolak
Komitmen Organisasi ( $X_2$ )	1,97912	4,381	0,000	Ho ditolak
Kualitas SDM ( $X_3$ )	1,97912	2,066	0,041	Ho ditolak
Penghargaan dan Sanksi ( $X_4$ )	1,97912	0,637	0,525	Ho diterima
Aturan Hukum ( $X_5$ )	1,97912	0,024	0,981	Ho diterima

Hasil tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Variabel gaya kepemimpinan memiliki nilai t hitung yang lebih besar daripada t tabel serta nilai signifikansi uji t yang lebih kecil dari tingkat signifikansi ( $\alpha$ ). Dengan demikian gaya kepemimpinan ( $X_1$ ) secara parsial mempunyai pengaruh signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Y) pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima.
2. Variabel komitmen organisasi memiliki nilai t hitung yang lebih besar dari t tabel dan nilai signifikansi uji t yang lebih kecil dari tingkat signifikan ( $\alpha$ ) sehingga dapat dikatakan bahwa komitmen organisasi ( $X_2$ ) secara parsial berpengaruh signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Y) pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima.
3. Variabel kualitas sumber daya manusia memiliki nilai t hitung yang lebih besar daripada t tabel serta nilai signifikansi uji t yang lebih kecil dari tingkat signifikan ( $\alpha$ ). Dengan demikian Sumber Daya Manusia ( $X_3$ ) secara parsial mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Y) pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima.

4. Nilai t hitung untuk variabel penghargaan dan sanksi lebih kecil daripada t tabel serta memiliki nilai signifikansi yang lebih besar dari tingkat signifikansi ( $\alpha$ ). Dengan demikian, penghargaan dan sanksi ( $X_4$ ) secara parsial tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Y) pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima.
5. Untuk variabel independen berupa aturan hukum, nilai t hitung lebih kecil daripada t tabel serta memiliki nilai signifikansi uji t yang lebih besar dari tingkat signifikansi ( $\alpha$ ). Dengan demikian, aturan hukum ( $X_5$ ) secara parsial tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (Y) pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima.

Hasil uji F secara lengkap disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Tabel 8. Hasil Uji F

F hitung	F tabel	Nilai Signifikansi	Keputusan
21,531	2,29	0,000	Ho ditolak

Dari tabel di atas diketahui nilai F hitung lebih besar daripada F tabel dapat dikatakan bahwa seluruh variabel independen secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen berupa penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja.

#### 4.4. Hasil Persamaan Regresi

Tabel 9. Hasil Persamaan Regresi

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients
	B	Std. Error	Beta
Konstanta	7,382	2,179	
Gaya Kepemimpinan ( $X_1$ )	0,271	0,120	0,192
Komitmen Organisasi ( $X_2$ )	0,505	0,115	0,402
Kualitas SDM ( $X_3$ )	0,261	0,126	0,205
Penghargaan dan Sanksi ( $X_4$ )	0,060	0,094	0,045
Aturan Hukum ( $X_5$ )	0,003	0,121	0,002

Dari koefisien regresi  $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$ , dan  $\beta_5$  yang bernilai positif tersebut dapat disimpulkan bahwa variabel gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, kualitas sumberdaya manusia, penghargaan dan sanksi serta aturan hukum



berpengaruh positif terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja,

#### 4.5. Hasil Analisis Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Nilai *adjusted*  $R^2$  yang diperoleh dari hasil regresi linear berganda disajikan dalam tabel sebagai berikut:

Tabel 10. Hasil Analisis Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
0,723	0,523	0,504	2,187

Nilai *adjusted*  $R^2$  adalah sebesar 0,504 atau 50,4 %, sehingga dapat dikatakan bahwa 50,4% variansi variabel dependen pada model dapat diterangkan oleh variabel independen sedangkan sisanya sebesar 49,6% dipengaruhi oleh variabel lain di luar model.

## 5. PEMBAHASAN

1. Hasil analisis regresi terhadap variabel gaya kepemimpinan menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja dengan pengaruh yang signifikan. Hal tersebut mengindikasikan bahwa gaya kepemimpinan yang diterapkan pejabat satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima berdampak pada kinerja dalam melaksanakan kegiatan perencanaan dan penyusunan anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Fitri, et al (2013) dan Izzaty (2011).
2. Komitmen organisasi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima. Hal tersebut berarti bertambah kuatnya komitmen dari seluruh komponen organisasi meningkatkan kemungkinan keberhasilan penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Fitri, et al (2013) dan Sembiring (2009).
3. Kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja sehingga semakin baik kualitas sumber daya manusia dari segi pengetahuan (*knowledge*) dan keterampilan (*skill*) yang dimiliki petugas

pengelola keuangan satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima, semakin besar pula kemungkinan keberhasilan penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Fitri, et al (2013) dan Izzaty (2011).

4. Penghargaan dan sanksi berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja. Hal ini berarti bahwa pemberian penghargaan atas keberhasilan menerapkan penganggaran berbasis kinerja tidak terlalu mendorong petugas pengelola keuangan satuan kerja untuk berkerja lebih baik lagi dan mau menata diri kembali untuk memperbaiki kelemahan yang masih dimiliki. Di sisi lain, pemberian sanksi ketika tidak berhasil menerapkan Penganggaran Berbasis Kinerja ternyata juga tidak begitu memacu pejabat dan pegawai organisasi untuk segera memperbaiki kekurangannya sehingga tidak akan diberikan sanksi berikutnya. Hasil penelitian terkait sanksi ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Fitri (2013), sedangkan mengenai penghargaan selaras dengan hasil penelitian yang dilakukan Sembiring (2009).
5. Aturan hukum juga berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja yang berarti dengan adanya peraturan yang mudah dipahami, lengkap, dan memadai untuk diimplementasikan tidak serta merta menjamin keberhasilan penerapan PBK pada satuan kerja di wilayah pembayaran KPPN Bima. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Madjid dan Haris (2013) yang menyatakan bahwa kelengkapan aturan hukum berpengaruh signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja.

## 6. PENUTUP

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan, dapat ditarik beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Secara simultan, faktor gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, kualitas sumber daya manusia, penghargaan dan sanksi, serta aturan hukum berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja.

2. Secara parsial, faktor gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, dan kualitas sumber daya manusia masing-masing berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja sedangkan faktor penghargaan dan sanksi serta aturan hukum berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja.
3. Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja dipengaruhi lima faktor yaitu gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, kualitas sumber daya manusia, penghargaan dan sanksi, serta aturan hukum dengan variansi sebesar 50,4%. Sementara itu, 49,6% sisanya dipengaruhi oleh faktor-faktor lain di luar model.

Saran yang dapat diajukan dalam penelitian ini adalah:

1. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan jumlah sampel yang lebih mendekati populasi dengan proporsi responden yang berimbang agar hasil yang diperoleh bisa merepresentasikan kondisi yang ada dengan lebih baik.
2. Untuk penelitian berikutnya, peneliti diharapkan dapat datang langsung ke objek penelitian agar jumlah responden yang diperoleh lebih optimal.
3. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menyertakan analisis yang lebih mendalam terkait perbedaan karakteristik satker berdasarkan berdasarkan jenis kewenangan dan lokasi.
4. Penelitian berikutnya diharapkan dapat menyertakan faktor-faktor lain yang mungkin berpengaruh namun belum disertakan sebagai variabel penelitian ini.
5. Hasil analisis faktor hanya mampu menjelaskan variasi sebesar 50,4% sedangkan variansi sisanya sebesar 49,6% belum dapat dijelaskan. Hasil penelitian selanjutnya diharapkan mampu menjelaskan variansi dengan persentase yang lebih besar.

## DAFTAR PUSTAKA

- Asikin, Decky Firmansyah. (2014). *Faktor-Faktor yang Memengaruhi Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Makassar Provinsi Sulawesi Selatan)*. Makassar: Skripsi Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin. (tersedia di <http://www.scribd.com/doc/269770585/Skripsi-Lengkap-Akuntansi-Decky-Firmansyah-Asikin#scribd>) (diakses tanggal 25 Oktober 2015).
- Bastian, Indra. (2006). *Sistem Perencanaan & Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). (2005). *Pedoman Penyusunan Anggaran Berbasis Kinerja (Revisi)*. Jakarta: Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia dan Badan Perencanaan Pembangunan Nasional. (2009). *Buku 2 Pedoman Penerapan Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK)*. Jakarta: Departemen Keuangan Republik Indonesia dan Badan Perencanaan Pembangunan Nasional.
- Fitri, et al. (2013). *Pengaruh Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, Kualitas Sumber Daya, Reward, dan Punishment Terhadap Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Empirik Pada Pemerintah Kabupaten Lombok Barat)*. Jurnal Dinamika Akuntansi. Volume 5, Nomor 2 Halaman 157-171.
- Ghozali, Imam. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS Update PLS Regresi*, Edisi Ketujuh. Semarang: Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.
- Isti'anah. (2010). *Penerapan dan Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja*. Jurnal Informasi Perpajakan, Akuntansi dan Keuangan Publik Volume 5, Nomor 1 Halaman 73-84.
- Izzaty, Khairina Nur. (2011). *Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Badan Layanan Umum (Studi Pada BLU Universitas Diponegoro Semarang)*. Semarang: Skripsi Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro. (tersedia di <http://core.ac.uk/download/files/379/11726147.pdf>) (diakses pada 25 Oktober 2015).
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2014). *Better Practice Guide Penganggaran Berbasis Kinerja*. Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

- Laras, et al, (2013). *Pendekatan Situasional (Teori Blanchard, Fiedler, Path Goal, dan Substitusi*. Malang: Universitas Brawijaya.
- Madjid, Nurcholis, dan Ashari, Hasan. (2013). *Analisis Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus Pada Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan)*. Jakarta: Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan.
- Mahmudi. (2007). *Manajemen Kinerja Sektor Publik. Edisi 2*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: CV Andi Offset.
- Nawastri, Sabtari. (2015). *Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Efektivitas Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus Pada SKPD Pemerintah Kabupaten Grobogan)*. Semarang: Skripsi Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro. (tersedia di [http://eprints.undip.ac.id/45734/1/25\\_NAWASTRI.pdf](http://eprints.undip.ac.id/45734/1/25_NAWASTRI.pdf)) (diakses tanggal 25 Oktober 2015).
- Purwanto, Erwan Agus dan Sulistyastuti, Dyah Ratih. (2011). *Metode Penelitian Kuantitatif Untuk Administrasi Publik dan Masalah-Masalah Sosial*. Yogyakarta: Penerbit Gava Media.
- Republik Indonesia. (2014). *Peraturan Pemerintah Nomor 43 Tahun 2014 tentang Rencana Kerja Pemerintah tahun 2015*. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2011). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 249/PMK.02/2011 tentang Pengukuran dan Evaluasi Kinerja atas Pelaksanaan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga*. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2012). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 190/PMK.05/2012 tentang Tata Cara Pembayaran Dalam Rangka Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2015). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 143/PMK.02/2015 tentang Petunjuk Penyusunan dan Peneleaaan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga dan Pengesahan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran*. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2010). *Peraturan Pemerintah Nomor 90 Tahun 2010 tentang Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga*. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2003). *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2004). *Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional*. Jakarta.
- Sembiring, Benar Baik. (2009). *Faktor-Faktor yang Memengaruhi Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Berbasis Kinerja (Studi Empiris di Pemerintah Kabupaten Karo)*. Medan: Tesis Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara. (diakses di <http://repository.usu.ac.id/bitstream/123456789/4032/1/09E01980.pdf>) (diakses tanggal 25 Oktober 2015).
- Sugiyono. (2014). *Statistika Untuk Penelitian*. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Sujarweni, V. Wiratna. (2015). *SPSS Untuk Penelitian*. Yogyakarta: Pustaka Baru Press.
- Bidang PPA Kanwil DJPB Provinsi NTB. (2014). *Data Pagu APBN Provinsi NTB TA 2015*. <http://bidangppantb.blogspot.co.id/2014/10/data-pagu-apbn-provinsi-ntb-ta-2015.html#> (diakses 26 Oktober 2015).
- Direktorat Jenderal Anggaran. (2009). *Anggaran Berbasis Kinerja (Bagian I)*. <http://www.anggaran.depkeu.go.id/web-content-list.asp?ContentId=628> (diakses 24 Oktober 2015).
- Direktorat Jenderal Anggaran. (2014). *Selangkah Lebih Maju Melalui Penataan Arsitektur Dan Informasi Kinerja*. <http://www.anggaran.depkeu.go.id/web-content-list.asp?ContentId=628> (diakses 28 Oktober 2015).
- Dwi CN, Meita. (2014). *Penghargaan dan Hukuman dalam Organisasi Perusahaan*. <http://meitadwicipta.blogspot.co.id/2014/11/penghargaan-dan-hukuman-dalam.html> (diakses 24 Oktober 2015).
- Tawi, Mirzal. (2013). *Pengukuran Sikap: Skala Likert*. <https://syehaceh.wordpress.com/2013/06/01/pengukuran-sikap-skala-likert/> (diakses 25 Oktober 2015).

Trisacti, Wahyuni, (2006). *Penganggaran Berbasis Kinerja Pada Kementerian/Lembaga: Masih Harus Banyak Berbenah*.  
<http://www.anggaran.depkeu.go.id/web-content-list.asp?ContentId=97> (diakses 24 Oktober 2015).