

# Implementasi Surat Perintah Membayar Berbasis Kinerja pada Sektor Publik di Indonesia

Dito Aditia Darma Nasution<sup>1</sup>

Galih Supraja<sup>2</sup>

Annisa Fajariah Damanik<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup>Fakultas Sosial Sains Universitas Pembangunan Panca Budi, Indonesia

\*Correspondences: [ditoaditia@dosen.pancabudi.ac.id](mailto:ditoaditia@dosen.pancabudi.ac.id)

## ABSTRAK

Penelitian bertujuan untuk membahas sejauh mana implementasi surat perintah membayar berbasis kinerja khususnya dalam unsur penggajian (gaji dan tunjangan) pada sektor publik di Indonesia dan akibat yang akan ditimbulkan. Metodologi yang digunakan adalah literature review, dengan teknik-teknik yang digariskan dari Wolfswinkel *et al.* (2011). Hasil penelitian menjelaskan desain penggajian di Indonesia menganut pola penggajian tunggal yang terdiri dari unsur gaji dan tunjangan (kinerja dan kemahalan) serta ditemukan juga bahwa konsekuensi dari surat perintah membayar berbasis kinerja dalam unsur penggajian adalah masih adanya kesenjangan antara Kementerian, Lembaga dan Instansi Daerah dalam memberikan tunjangan kinerja. Ditemukan juga bahwa belum terlihat signifikansi peningkatan pelayanan publik, terutama manfaat langsung kepada masyarakat. Hal ini dibuktikan dengan lambatnya grafik peningkatan indeks kepuasan masyarakat dalam hal pelayanan publik.

Kata Kunci: Surat Perintah Membayar Berbasis Kinerja; Gaji; Tunjangan.

## *Implementation of Performance-Based Payment Orders in the Indonesian Public Sector*

### ABSTRACT

*This study aims to discuss the extent to which the implementation of performance-based pay warrants, especially in terms of salary (salary and allowances) in the public sector in Indonesia and the consequences that will arise. The methodology used is a literature review, with the techniques outlined by Wolfswinkel, Furtmueller, and Wilderom (2011). The results of the study explain that the payroll design in Indonesia adheres to a single payroll pattern consisting of elements of salary and benefits (performance and cost) and it is also found that the consequence of a performance-based pay order in the payroll element is that there is still a gap between Ministries, Institutions and Regional Agencies in provide performance allowances. It was also found that there was no significant improvement in public services, especially direct benefits to the community, this was evidenced by the slow graph of the increase in the community satisfaction index in terms of public services.*

Keywords: Performannce-Based Payment Orders; Salaries; Allowances.

Artikel dapat diakses: <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 32 No. 6  
Denpasar, 26 Juni 2022  
Hal. 1477-1491

DOI:  
10.24843/EJA.2022.v32.i06.p07

### PENGUTIPAN:

Nasution, D. A. D., Supraja, G., & Damanik, A. F. (2022). Implementasi Surat Perintah Membayar Berbasis Kinerja pada Sektor Publik di Indonesia. *E-Jurnal Akuntansi*, 32(6), 1477-1491

### RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:  
3 Juni 2022  
Artikel Diterima:  
25 Juni 2022

## PENDAHULUAN

Pertengahan tahun 1970 terjadi beberapa perubahan paradigma Administrasi Negara yang umumnya dikenal sebagai *New Public Management* (NPM) (Sofyani & Prayudi, 2018). Paradigma NPM muncul di negara-negara maju di Eropa dan Amerika. Pertama kali muncul di Inggris Raya di bawah Perdana Menteri Margaret Thatcher dan di kota pemerintah AS seperti: Sunnyvale, California (Wulandari & Nuryanto, 2018). NPM terkait dengan beberapa nilai dalam Manajemen Pegawai Publik, termasuk individualisme daripada egalitarianisme serta hierarki atau kontrol aktif (Gayatri & Latrini, 2018). Implementasi NPM itu sendiri memiliki beberapa doktrin yang antara lain meliputi manajemen publik yang profesional, standar kinerja eksplisit dan terstruktur, penekanan besar pada output kontrol, pemisahan unit dan kompetisi besar (Arnitasari, 2013). Selanjutnya, NPM juga memiliki orientasi pada kinerja, bukan pada peraturan atau kebijakan (Pangkong *et al.*, 2013). Secara tidak langsung, NPM memperkenalkan gaji untuk kinerja sebagai pendekatan manajemen gaji untuk sektor publik. Pembayaran berbasis kinerja adalah kinerja sektor swasta yang kemudian populer untuk digunakan di sektor publik (Puspasari & Suwardi, 2012).

Berdasarkan nilai-nilai NPM yang menekankan kinerja tinggi dan standar terstruktur, surat perintah membayar berbasis kinerja muncul sebagai sistem yang menggunakan insentif moneter ekstrinsik untuk meningkatkan motivasi dan usaha serta kinerja karyawan (Supraja, 2019). Banyak organisasi memiliki harapan tinggi bahwa membayar untuk kinerja membawa perubahan budaya dan mendorong tingkat kinerja individu dan organisasi yang lebih tinggi (Fikri *et al.*, 2015). Gaji berbasis kinerja digambarkan sebagai hadiah (Fikri *et al.*, 2015). Gaji adalah satu alat yang berpotensi kuat dalam kinerja karyawan (Sari & Putra, 2012). Gaji bisa ditentukan berdasarkan perubahan beban hidup, lamanya waktu kerja, perolehan keterampilan baru dan ukuran kinerja tertentu (Mardiasmo, 2013). Selain itu, sistem surat perintah membayar berbasis kinerja merupakan skema yang bertujuan untuk memberikan kompensasi kepada karyawan berdasarkan kinerja (Droste & Bartkowski, 2018). Kompensasi karyawan adalah segala bentuk pembayaran atau kompensasi yang diberikan kepada karyawan dan muncul dari pekerjaan karyawan (Muda *et al.*, 2017). Menurut Jain (2018) kompensasi adalah semua penghasilan berupa uang, barang langsung atau tidak langsung yang diterima oleh karyawan sebagai imbalan atas jasa yang diberikan kepada perusahaan. Kompensasi juga merupakan sesuatu yang diterima oleh karyawan sebagai imbalan atas kontribusi layanan yang mereka berikan kepada organisasi (Bastian, 2018).

Ada dua jenis mekanisme penerimaan kompensasi, yaitu langsung dan tidak langsung (Basirruddin & Amin, 2014). Kompensasi langsung adalah kompensasi yang berkaitan dengan pekerjaan kinerja, seperti gaji atau upah (Mathis & Jackson, 2006). Sedangkan kompensasi tidak langsung adalah kompensasi yang penerimaannya tidak berkaitan langsung dengan pekerjaan kinerja, misalnya perlindungan umum (jaminan sosial), perlindungan pribadi (pensiun, tambahan pesangon dan asuransi), pembayaran saat tidak bekerja (cuti kerja, penyakit, pelatihan, dan tunjangan siklus hidup (bantuan hukum, pengasuhan orang tua dan anak, kesehatan dan program konseling) (Siregar &

Syam, 2017). Selanjutnya, motivasi untuk menerapkan surat perintah membayar berbasis kinerja merupakan insentif ekstrinsik bagi karyawan (Muhtar *et al*, 2017).

insentif itu sendiri adalah penghargaan langsung yang dibayarkan kepada karyawan karena kinerja mereka melebihi standar yang ditentukan. Tujuan pemberian insentif menurut teori keagenan dan penelitian kompensasi adalah untuk mendorong karyawan untuk bekerja bahkan lebih sulit karena gaji dibayar berdasarkan hasil kerja (Rothschild & Block, 2016). surat perintah membayar berbasis kinerja memiliki beberapa mekanisme, misalnya entitas membuat pembayaran dan siapa yang menerimanya, bagaimana mereka menentukan target kinerja dan sejauh mana pembayaran berdasarkan kinerja apa yang dilakukan, dan bagaimana dan oleh siapa kinerja akan dilakukan dipantau (Marek & Langerová, 2009).

Surat perintah membayar berbasis kinerja saat ini dinilai sebagai contoh yang baik dari adopsi sektor publik dari sektor bisnis (Fuchs *et al*, 2017). Pendekatan dimulai pada tahun 1978 di Amerika Serikat dengan dikeluarkannya "US Civil Service Act" (Hench & Sauter, 2016). Selanjutnya, Negara Prancis juga mulai melaksanakan Surat perintah membayar berbasis kinerja, dipicu oleh terbitnya Undang-Undang tentang Tindakan Anggaran 1 Januari 2006 (Junita *et al*, 2018). Difusi implementasi Surat perintah membayar berbasis kinerja berkembang di beberapa negara maju, hal ini ditunjukkan oleh laporan dari *The Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) yang sebagian besar gaji PNS adalah berdasarkan kinerja (gaji terkait kinerja) (Jain, 2018). Sistem penggajian karyawan sekali lagi penting bagi keberhasilan suatu organisasi. Sistem penggajian dalam suatu organisasi merupakan kekuatan utama untuk mempengaruhi perilaku anggota dalam suatu organisasi. Sistem penggajian juga memberikan informasi terkait dengan apa yang dinilai dan ditegaskan kembali dalam suatu organisasi (Rothschild & Block, 2016). Bentuk Surat Perintah Membayar di sektor publik bisa bermacam-macam dengan bentuk kontak kerja antara berbagai tingkat pemerintahan. Sebagai contoh, transfer antar pemerintah dengan pendanaan tergantung pada pencapaian yang telah ditentukan target (Muhtar *et al.*, 2017).

Beberapa jenis literatur menyatakan pandangan optimis mereka tentang potensi yang akan muncul ketika sebuah organisasi, baik publik maupun swasta, mengadopsi sistem Surat Perintah Membayar (Dovgyi *et al*, 2020). Peneliti selanjutnya menyuarakan keinginannya untuk melakukan penelitian lebih lanjut terkait dengan pelaksanaan Surat Perintah Membayar itu sendiri. Selanjutnya, beberapa penelitian memberikan masukan mengenai faktor-faktor yang harus dipertimbangkan bagi organisasi untuk mengadopsi sistem Surat Perintah Membayar. Itu karena beberapa penelitian sebelumnya telah menemukan beberapa hasil yang tidak selalu berhubungan positif dengan adopsi Surat perintah membayar berbasis kinerja dalam meningkatkan kinerja sebuah organisasi. Surat perintah membayar berbasis kinerja terkadang merugikan organisasi, misalnya pada motivasi yang merupakan faktor yang mempengaruhi kinerja gaji dan pembayaran secara umum melalui kinerja menjadi lebih mahal dan menghasilkan banyak pembengkakan biaya (Salam & Sutaryo, 2019). Selain itu, literatur lain juga ditemukan negatif korelasi yang terkait dengan Surat perintah membayar berbasis kinerja dan peningkatan kinerja. Surat perintah

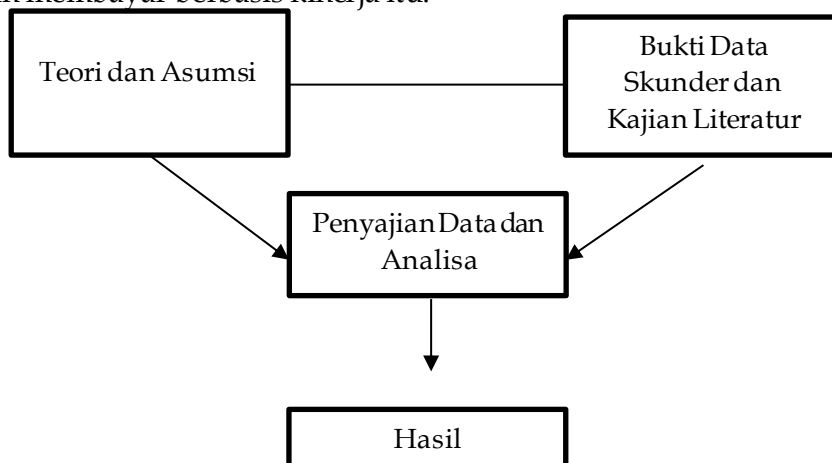
membayar berbasis kinerja sektor publik di Amerika memiliki korelasi negatif dengan kinerja, tetapi untuk sektor swasta, Surat perintah membayar berbasis kinerja dapat berkorelasi positif (Susanto & Halim, 2018)

Studi literatur juga berhasil menemukan bahwa dalam penelitian yang dilakukan melalui studi lapangan eksperimental menunjukkan bahwa ada persepsi ketidakadilan yang berdampak negatif pada penilaian kinerja yang terjadi di sektor publik sehingga sistem pembayaran berbasis kinerja akan bertentangan dengan tujuan utamanya (Christine, 2016). Perkembangan surat perintah membayar berbasis kinerja sendiri diketahui mengalami gejolak dan beberapa penolakan, misalnya dari serikat pekerja di Amerika (Wardoyo, 2015). Penelitian lain dalam literatur juga menemukan bahwa gaji terkait kinerja ditemukan tidak efektif dalam semua pengaturan kelembagaan, ini karena pembayaran gaji berbasis kinerja sering tidak melihat karakteristik sektor publik, baik struktur organisasi, sistem manajemen staf, hingga intrinsik motivasi (Purwitasari, 2013). Berdasarkan studi literatur di atas, dapat disimpulkan bahwa penerapan surat perintah membayar berbasis kinerja di sektor publik sering mengalami kegagalan (Christine, 2016). Selanjutnya masih dengan penelitian yang sama menguji variabel kebahagiaan yang diujikan pada pegawai swasta dan pegawai publik, didapatkan hasil bahwa surat perintah membayar berbasis kinerja berpengaruh terhadap kebahagiaan pegawai swasta karyawan tetapi tidak untuk pegawai publik (Aranta, 2013).

Indonesia memprakarsai skema pembayaran berbasis kinerja, pada tahun 2000-2003 (Sofyani & Prayudi, 2018). Skema ini dilakukan dengan melakukan eksperimen, difokuskan pada bidang kesehatan, dan dilaksanakan oleh Kementerian Kesehatan, Keluarga Berencana Nasional Badan Koordinasi (BKKBN), dan Bank Dunia sebagai bentuk kerjasama percontohan program di Jawa Tengah dan Jawa Timur (Mahaputra & Putra, 2014). Selanjutnya, Hukum Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara (ASN) dan Peraturan Pemerintah Nomor 11 Tahun 2017 tentang Kepegawaian Pegawai Negeri Sipil, menjadi dasar hukum bagi Sistem penggajian ASN di Indonesia dan mengakomodasi sistem pembayaran berbasis kinerja bagi organisasi publik secara keseluruhan. Berdasarkan dua landasan hukum tersebut, Indonesia juga menganut sistem surat perintah membayar berbasis kinerja, yang tercermin dalam pemberian manfaat kinerja. Tunjangan kinerja untuk ASN Indonesia dibayarkan sesuai kinerja prestasi (Nugraheni *et al*, 2008). Per 2019, penerapan sistem penggajian mengikuti kedua landasan hukum tersebut masih tergolong baru, jika dibandingkan dengan negara-negara OECD. Namun, penerapan kebijakan sistem penggajian yang baru diharapkan dapat menjadi langkah strategis langkah untuk meningkatkan keterampilan, motivasi, pengembangan dan kinerja ASN (Noviandini, 2012). Ada beberapa masalah umum yang mendasari perubahan sistem penggajian ASN di Indonesia, antara lain keengganan mengambil inisiatif dan mengambil risiko, ketakutan akan inovasi, budaya menunggu instruksi, peraturan perundang-undangan yang kaku dan kompleks, payung hukum yang tidak jelas, dan rendahnya penggunaan teknologi (Salam & Sutaryo, 2019).

Berdasarkan beberapa literatur yang dijelaskan di atas, kami melanjutkan penelitian surat perintah membayar berbasis kinerja di Indonesia untuk

mengkajinya kembali. Pengamatan kami dilakukan dengan meninjau sekitar 15 literatur ulasan, dengan periode rentan 2009-2022 yang memiliki hasil yang meyakinkan kami, untuk melakukan kajian dan kajian surat perintah membayar berbasis kinerja di Indonesia. Selain itu, ada kebutuhan yang signifikan untuk pemahaman kita tentang bagaimana surat perintah membayar berbasis kinerja diterapkan di Indonesia, serta faktor-faktor yang mempengaruhi adopsi dan konsekuensi dari implementasi surat perintah membayar berbasis kinerja itu sendiri. Penelitian kami bertujuan untuk memberikan informasi yang sistematis mengenai bagaimana implementasi *performance-based* dalam skema pembayaran di Indonesia dengan mengidentifikasi faktor dan konsekuensi implementasi utama bagi organisasi publik, untuk dapat menyajikan kemajuan umum secara sistematis terkait dengan implementasi dan konsekuensi surat perintah membayar berbasis kinerja di Indonesia, khususnya organisasi publik. Penelitian bertujuan untuk memberikan informasi yang sistematis mengenai bagaimana pelaksanaan skema pembayaran berbasis kinerja di Indonesia. Selanjutnya berdasarkan literatur yang dikumpulkan bahwa penelitian empiris dari tahun 2001 hingga 2018, akan kami lakukan pengamatan dan telaah kembali. Oleh karena itu, berdasarkan hal tersebut, inti literatur akan menjadi jawaban atas pertanyaan: bagaimana implementasi surat perintah membayar berbasis kinerja di Indonesia khususnya organisasi publik, dan apa akibat yang timbul akibat dari pelaksanaan surat perintah membayar berbasis kinerja itu sendiri. Oleh sebab itu, kami membahas sejauh mana implementasi surat perintah membayar berbasis kinerja yang terjadi di Indonesia dan konsekuensi yang timbul dari pelaksanaan surat perintah membayar berbasis kinerja itu.



**Gambar 1. Model Penelitian**

Sumber: Data Penelitian, 2022

Pertama, kami membahas beberapa teori dan asumsi terkait surat perintah membayar berbasis kinerja yang saat ini ada. Kedua, kami mengumpulkan beberapa bukti berdasarkan data sekunder termasuk beberapa literatur yang berkaitan dengan kebutuhan data yang mendukung penelitian ini. Ketiga, kami menyajikan data dengan menganalisis beberapa teori dan asumsi tentang surat perintah membayar berbasis kinerja, untuk dapat mempresentasikan hasil terkait sejauh mana pelaksanaan surat perintah membayar berbasis kinerja dan apa akibat yang ditimbulkan dari pelaksanaan surat perintah membayar berbasis



kinerja di Indonesia. Penelitian ini dibuat karena kurangnya penulisan yang membahas praktik surat perintah membayar berbasis kinerja yang terjadi di Negara Berkembang khususnya Indonesia. Beberapa literatur misalnya hanya membahas implementasi surat perintah membayar berbasis kinerja di negara-negara maju (González *et al*, 2018).

#### **METODE PENELITIAN**

Penelitian yang membahas tentang surat perintah membayar berbasis kinerja sendiri diisi oleh berbagai disiplin ilmu. Secara komprehensif untuk beberapa referensi penelitian artikel jurnal yang relevan dengan surat perintah membayar berbasis kinerja, antara lain: Manajemen Sumber Daya Manusia, Tinjauan Manajemen Publik. *Economica*, Tinjauan Administrasi Publik, dan Penelitian psikologi. Selanjutnya untuk mencari artikel, kata kunci atau pencarian kata panjang dilakukan dengan mendapatkan beberapa istilah pencarian, seperti pembayaran berbasis kinerja, surat perintah membayar berbasis kinerja, pembayaran berbasis kinerja, pembayaran untuk kinerja di Indonesia, dll. Selanjutnya, kami mencari artikel jurnal yang relevan, seperti Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Perilaku Organisasi, Manajemen, Administrasi Publik, dll. Prosedur ini menghasilkan sekitar 3.639.513 hasil yang memiliki relevansi. Tidak semua artikel jurnal digunakan dalam penulisan. Peneliti terus menyimpan beberapa artikel dengan fokus pada surat perintah membayar berbasis kinerja sebagai fokus utama penelitian artikel jurnal yang disimpan. Penulis secara independen meninjau judul dan abstrak dari semua penelitian yang teridentifikasi.

Untuk pemeriksaan artikel yang memiliki relevansi dengan tinjauan literatur, kami membaca literatur dan mengajukan pertanyaan-pertanyaan berikut: 1) apakah artikel tersebut menjelaskan secara empiris terkait implementasi surat perintah membayar berbasis kinerja? dan 2) apa kontribusi dalam penelitiannya?. Kontribusi artikel berbanding lurus dengan tingkat kepentingan, jumlah sitasi, dan *impact factor*. Pada tahap ini, kami mengadopsi teknik yang diuraikan dari (Maxwell & Reybold, 2015), yaitu dengan melakukan metode lima langkah untuk meninjau literatur, untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada Tabel 1.

Setiap penulis dengan hati-hati meninjau semua artikel dan jenis artikel yang menyajikan temuan empiris. Tetapi beberapa artikel konseptual juga diambil untuk memperkuat teori dasar dari peneliti itu sendiri. Sampel akhir dalam ulasan terdiri dari 20 artikel, diterbitkan di atas tahun 2000. Untuk mengidentifikasi konsekuensi penerapan surat perintah membayar berbasis kinerja, dilakukan analisis dengan menggunakan varian "pengkodean terbuka" (Moen & Middelthon, 2015). Pertama, kita membaca dan memindai artikel tentang konsekuensi dari surat perintah membayar berbasis kinerja. Kemudian kita baca kembali artikel yang sudah berhasil diurutkan, lalu mencari apakah faktor-faktor yang disorot dalam artikel jurnal dan apakah itu relevan dengan tema tulisan kita. Selanjutnya, kami melengkapi analisis dengan melakukan *mind mapping* untuk membantu mengidentifikasi, memberi label dan mengkategorikan temuan.

**Tabel 1. Metode Lima Langkah untuk Meninjau Literatur**

<i>Number</i>	<i>Task</i>
1. <i>DEFINE</i>	
1.1	<i>Define the criteria for inclusion/exclusion</i>
1.2	<i>Identify the fields of research</i>
1.3	<i>Determine the appropriate sources</i>
1.4	<i>Decide on the specific search terms</i>
2. <i>SEARCH</i>	
2.1	<i>Search</i>
3. <i>SELECT</i>	
3.1	<i>Refine the sample</i>
4. <i>ANALYZE</i>	
4.1	<i>Open coding</i>
4.2	<i>Axial coding</i>
4.3	<i>Selective coding</i>
5. <i>PRESENT</i>	
5.1	<i>Represent and structure the content</i>
5.2	<i>Structure the article</i>

Sumber: Wolfswinkel, Furtmueller, & Wilderom, 2011

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Indonesia merupakan salah satu negara yang menerapkan pendekatan *pay for performance* untuk meningkatkan kinerja karyawan. Seiring dengan derasnya arus reformasi birokrasi, aparatur negara dituntut untuk meningkatkan kinerja guna meningkatkan pelayanan publik. Satu upaya untuk menilai kinerja karyawan untuk meningkatkan produktivitas individu dengan menilai dan juga mempengaruhi sifat-sifat yang berkaitan dengan pekerjaan, perilaku, dan hasil termasuk tingkat ketidakhadiran oleh penilaian kinerja (Muda *et al.*, 2017). Hal ini dilakukan secara berkala dan sistematis (Arnitasari, 2013). Pelaksanaan surat perintah membayar berbasis kinerja di Indonesia sebenarnya melalui banyak peristiwa sebelum akhirnya, birokrasi Indonesia mengadopsinya. Pemicunya adalah krisis moneter dan politik pada tahun 1998 yang kemudian mendorong Indonesia menuju reformasi dengan melakukan perubahan sistem administrasi menjadi *New Public Manajemen* atau *reinventing government* (Muhtar *et al.*, 2017).

Sebagai hasil dari reformasi dan New Public Management, Indonesia melakukan berbagai bentuk reformasi mulai dari kebebasan pers, desentralisasi, pemilu yang bebas dan adil dan mengurangi peran politik dan ekonomi di militer (Rothschild & Block, 2016). Program reformasi sektor publik yang dipilih Indonesia bertujuan untuk mendukung program desentralisasi, peningkatan efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan, dan meningkatkan respon birokrasi terhadap permintaan publik (Jain, 2018). Ini diadopsi dari pihak swasta yang lebih dulu menerapkannya. Salah satu Indonesia program reformasi adalah pembayaran berbasis kinerja atau membayar untuk kinerja, yang kemudian dikenal dengan surat perintah membayar berbasis kinerja.

Surat perintah membayar berbasis kinerja di Indonesia dimulai dengan beberapa uji coba yang berfokus pada bidang kesehatan. Ini diterbitkan dalam literatur (Fuchs *et al.*, 2017), bahwa pada tahun 2000-2003, Kementerian Kesehatan, Badan Koordinasi Keluarga Berencana Nasional, dan Bank Dunia bekerjasama

sebagai pilot program di Jawa Tengah dan Jawa Timur, dengan memberikan voucher kepada ibu-ibu yang dikategorikan miskin untuk mendorong pengunjungnya ke bidan desa untuk mendapatkan kesehatan pelayanan dan mengatur keluarga berencana. Akibatnya, 74% digunakan, sehingga meningkatkan permintaan untuk menggandakan jumlah bidan di kawasan percontohan. Kesimpulannya adalah bahwa mekanisme pembayaran insentif sisi permintaan dengan menggunakan dana pemerintah adalah "tepat untuk meningkatkan pemberian layanan kepada masyarakat miskin" (La *et al.*, 2020). Tetapi Kerugiannya adalah mempertahankan pembayaran berbasis kinerja membutuhkan biaya tinggi, mengingat kemampuan keuangan pada lembaga tingkat kabupaten dan provinsi masih lemah (Indriani *et al.*, 2019).

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara (UU ASN) dalam Pasal 75 sampai Pasal 78 secara tegas mengatur tentang penilaian kinerja yang kemudian diatur kembali melalui Peraturan Pemerintah Nomor 11 Tahun 2017 tentang Kepegawaian sebagai Pegawai Negeri Sipil turunan dari UU ASN. Berdasarkan paradigma Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 11 Tahun 2017 Pasal 134 ayat 2, Penilaian Kinerja merupakan salah satu unsur prestasi sistem yang dilakukan secara objektif dan transparan untuk memberikan penghargaan dan sanksi. Oleh karena itu, hasil evaluasi kinerja ini nantinya akan digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam pengembangan karir, pengembangan kompetensi, pola karir, mutasi dan promosi serta pemberian manfaat dan imbalan.

Berkaitan dengan hal tersebut, tulisan ini akan membahas bagaimana sistem penilaian kinerja sebagai diatur dalam PP No. 11 Tahun 2017 untuk menjamin objektivitas pembangunan PNS berdasarkan sistem prestasi dan sistem karir dengan teori yang telah di analisis. Berikut ini akan dibahas mengenai sistem kompensasi yang dilakukan oleh pemerintah Indonesia dari waktu ke waktu. Secara historis, selama masa kolonial, sistem ganti rugi yang dimaksud sangat dipengaruhi oleh kepentingan dan pola pikir penjajah. Sistem penggajian yang diterapkan pada masa Belanda era kolonial adalah politik penggajian berdasarkan pikiran "penyatuan", yaitu, penggajian untuk hal yang sama posisi tidak memiliki perbedaan gaji antara menyempurnakan kinerja ASN penilaian yang semula menggunakan DP3 sebagai Target Kinerja Pegawai (SKP) yang ditetapkan dalam PP Nomor 46 Tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kerja.

Selama pendudukan Jepang, karyawan diklasifikasikan menjadi empat kelompok, yaitu kelas pekerja, kelas pegawai bawah, pegawai kelas menengah dan pegawai kelas atas. Keempat golongan tersebut pada hakikatnya hanya diberikan satu takaran gaji. Kemudian memasuki masa orde lama, tiga tahun kemudian tepatnya pada tanggal 1 Mei 1948 lahir Peraturan Penggajian Pegawai (PGP) yang menganut masa kerja atau sistem horizontal pada masa penjajahan Belanda. Ada beberapa perubahan pada daftar gaji sistem seperti jumlah kelompok gaji karyawan yang kemudian dibagi menjadi enam kelompok (kelompok I sampai VI). Selain itu, telah terjadi perkembangan seperti ketentuan manfaat kewajiban keuangan, manfaat representatif, manfaat overburden, pekerjaan tunjangan, tunjangan pekerjaan yang berbahaya, dan tunjangan lainnya.

Adapun kekurangan dari sistem ini yaitu pemberian gaji pegawai hanya berdasarkan pangkat tanpa mempertimbangkan hal lain seperti pekerjaan,



prestasi kerja atau beban tanggung jawab dalam melakukan pekerjaan. Selain itu, pada masa orde lama, evaluasi dan klasifikasi jabatan belum dilakukan. Oleh karena itu, pada masa orde baru, terjadi perbaikan dalam memberikan kompensasi kepada karyawan melihat beberapa kekurangan yang ada di masa lalu. Upaya peningkatan tersebut dapat dilihat melalui ditetapkannya PGPS 1968 (Peraturan Gaji Pegawai Negeri Sipil) sebagai pengganti PGPN 1961. Berikut ini adalah: Hal penting yang terkandung dalam PGPS 1968 adalah pemberian gaji disesuaikan dengan (1) besarnya tugas pekerjaan; (2) beratnya tanggung jawab; (3) tingkat posisi; dan (4) syarat lain.

Penetapan gaji berdasarkan PGPS 1968 masih menggunakan masa kerja atau horizontal sistem dan tidak menentukan nama-nama posisi, tetapi hanya menentukan nama-nama pangkat dan golongan, yang pangkat dan golongannya paling rentan adalah juru muda, I/a, sedangkan tertinggi adalah pembina utama, IV/e. Alih-alih meningkatkan gaji sistem pada orde lama, orde baru masih memiliki kekurangan pada sistem penggajian, termasuk pemberian gaji yang sama kepada pegawai yang pangkat dan golongannya sama. Selain itu, itu benar bahwa itu memperhitungkan masa kerja tetapi tidak mempertimbangkan sifat dan beban kerja, tanggung jawab dan prestasi kerja dalam melaksanakan pekerjaan yang dilaksanakan oleh setiap karyawan. Selama periode ini, posisi PNS tidak dievaluasi. Kemudian pemerintah merevisi sistem tersebut dengan mengganti PGPS 1968 dengan PGPS 1977. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1974 khusus pasal 7, yaitu "setiap PNS berhak memperoleh gaji yang layak" mengikuti pekerjaan dan tanggung jawabnya" menjadi dasar ditetapkannya PGPS 1977 (Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1974 tentang Pokok-Pokok Kepegawaian). Poin utama yang diatur dalam sistem penggajian PNS melalui PGPS 1977 adalah penentuan rasio gaji pokok PNS terendah dengan tertinggi adalah 1:10 (Rp12.000; Rp120.000), memperbesar gaji pokok, sehingga pendapatan pensiun juga semakin besar, memperluas skala gaji yang sebelumnya 18 tahun menjadi 24 tahun, menerapkan sistem penggajian skala gabungan dengan menambahkan skala penggajian sebelumnya yaitu skala tunggal dan skala ganda. Dalam sistem ini, gaji pokok ditentukan sama untuk PNS dengan pangkat yang sama. Juga diberikan manfaat yang tinggi pada karyawan yang melakukan pekerjaan tertentu, dan jenis tunjangan yang diberikan terdiri dari tunjangan keluarga, tunjangan jabatan (struktural dan fungsional), tunjangan makan dan tunjangan lainnya seperti tunjangan kemahalan, tunjangan penyesuaian indeks harga, tunjangan karena risiko pekerjaan dan lain-lain.

Sayangnya, dalam sistem ini belum ada analisis, klasifikasi, dan evaluasi posisi atau pekerjaan. Sehingga pemerintah terus memperbaiki sistem dan memasuki sistem kompensasi di era reformasi (1988-sekarang). Saat ini UU nomor 8 tahun 1974 diubah menjadi UU nomor 43 tahun 1999. Di UU baru tepatnya di pasal 7 adanya tuntutan perubahan sistem penggajian PNS, yaitu: setiap PNS meliputi PNS, anggota TNI dan Kepolisian Negara Republik Indonesia berhak menerima gaji yang adil dan layak dalam sesuai dengan beban kerja dan tanggung jawabnya. Kemudian gaji yang diterima karyawan harus bisa memacu produktivitas dan menjamin kesejahteraan mereka dan gaji PNS yang adil dan layak ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Kemudian ada juga sistem penggajian pegawai negeri sipil sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang nomor 43 tahun 1999, prinsip-prinsip yang dianut oleh undang-undang pada dasarnya adalah gaji yang diterima PNS dapat memenuhi kebutuhan hidup PNS dan keluarga mereka dengan baik, penggajian PNS yang adil, baik internal maupun eksternal sesuai dengan beban kerja dan tanggung jawab, dan penggajian PNS dapat memacu produktivitas dan kreativitas kerja PNS sebagai pelayan publik.

Pemerintah melakukan perbaikan terhadap penilaian kinerja ASN yang awalnya menggunakan DP3 untuk menjadi Target Kinerja Pegawai (SKP) yang diatur dalam PP No. 46 Tahun 2011 tentang Evaluasi Kinerja. Namun dalam pelaksanaannya, inventarisasi dokumen SKP dan hasil penilaiannya memakan waktu lama karena masih banyak pejabat dan pegawai yang belum memahami pentingnya dokumen SKP, sehingga banyak yang menyerahkan dokumen SKP, melebihi batas waktu yang ditentukan.

Banyak tinjauan literatur menyimpulkan bahwa implementasi surat perintah membayar berbasis kinerja di Sektor publik seringkali memiliki lebih banyak kegagalan daripada sektor swasta yang hampir semuanya berhasil. Temuan ini sebagian karena perbedaan pandangan tentang gaji organisasi, untuk sektor publik cenderung memberikan gaji untuk efisiensi sektor swasta untuk meningkatkan hasil perusahaan atau keuntungan. Selain itu, gaji untuk sektor publik cenderung diberikan lebih rendah dari gaji organisasi swasta, terutama di negara berkembang (Siregar & Syam, 2017). Pelaksanaan surat perintah membayar berbasis kinerja sendiri diketahui memiliki kelemahan terkait biaya tinggi, pekerjaan spesifikasi tidak terstruktur dan motivasi intrinsik dapat hilang dari ASN itu sendiri, sedangkan motivasi intrinsik menjadi poin penting bagi pelayanan birokrasi untuk masyarakat. Berdasarkan hasil studi literatur ditemukan bahwa penyelenggaraan surat perintah membayar berbasis kinerja kepada ASN Indonesia cenderung terkonsentrasi pada karyawan yang kurang motivasi, sehingga berdampak pada manfaat kinerja pembayaran yang tidak dapat sepenuhnya dirasakan.

Berdasarkan beberapa penelitian, berbagai kesimpulan dapat diperoleh. Misalnya, di kasus tunjangan daerah di Provinsi Gorontalo, melalui pelaksanaan surat perintah membayar berbasis kinerja tingkat absensi atau ketidakhadiran karyawan dapat ditekan dan mampu meningkatkan produktivitas. Hal ini dibuktikan dengan penurunan tingkat kemiskinan, namun perlu diperhatikan bahwa hal itu juga dipengaruhi oleh penyediaan Dana Alokasi Umum yang besar dengan populasi kecil (Aryawati & Sudana, 2018). Surat perintah membayar berbasis kinerja memiliki konsekuensi bagi masyarakat untuk mendapatkan kebaikan pelayanan publik, namun penerapan kebijakan surat perintah membayar berbasis kinerja dianggap berhasil jika ASN Indonesia memiliki motivasi yang baik untuk melayani masyarakat (Rothschild & Block, 2016). Beberapa pendapat publik, misalnya, Organisasi Serikat Pekerja Seluruh Indonesia (OPSI) menilai reformasi birokrasi yang dilakukan oleh pemerintah khususnya Kementerian Tenaga Kerja, secara umum, dapat memberikan manfaat bagi pekerja, tetapi mereka juga menilai bahwa tidak semua direktorat jenderal dalam pelayanan dapat menciptakan proses pelayanan yang baik (Yildiz *et al.*, 2017). Selanjutnya, di Instansi kepolisian atau POLRI dimana institusi ini juga menerima tunjangan kinerja melalui

Peraturan Presiden Nomor 103 Tahun 2018 tentang Kinerja Pegawai di Lingkungan Kepolisian. Kepolisian Negara Republik Indonesia saat ini menduduki posisi ketiga dalam tingkat kepercayaan masyarakat di bawah TNI dan KPK, kemudian tingkat kriminalitas resolusi tahun 2017 naik, tetapi perlu dicatat bahwa Polri menempati urutan kedua dalam hal dugaan mal administrasi pelayanan publik setelah pemerintah daerah (Sofyani & Prayudi, 2018).

Hasil penelitian menjelaskan bahwa desain penggajian di Indonesia menganut pola penggajian tunggal yang terdiri dari unsur gaji dan tunjangan (kinerja dan kemahalan) serta ditemukan juga bahwa konsekuensi dari surat perintah membayar berbasis kinerja dalam unsur penggajian adalah masih adanya kesenjangan antara Kementerian, Lembaga dan Instansi Daerah dalam memberikan tunjangan kinerja. Ditemukan juga bahwa belum terlihat signifikansi peningkatan pelayanan publik, terutama manfaat langsung kepada masyarakat hal ini dibuktikan dengan lambatnya grafik peningkatan indeks kepuasan masyarakat dalam hal pelayanan publik.

## SIMPULAN

Pembayaran dengan pendekatan surat perintah membayar berbasis kinerja dilakukan dengan mengevaluasi kinerja, yang merupakan salah satu elemen dari sistem merit yang dilakukan obyektif dan transparan untuk memberikan sanksi dan penghargaan. Sebelumnya Indonesia menggunakan penetapan gaji berdasarkan PGPS 1968 yang masih menggunakan sistem masa kerja dan tidak tentukan judul pekerjaan (kelas dan pangkat). Kemudian dilakukan beberapa perubahan peraturan terkait dengan Sistem penggajian ASN di Indonesia dan sampai pada PP No 46 Tahun 2011 tentang Ketenagakerjaan Penilaian Kinerja yang menjadi cikal bakal penerapan surat perintah membayar berbasis kinerja di Indonesia. Peraturan ini memiliki kelemahan dalam pelaksanaannya, misalnya: rekomendasi Target Kinerja Pegawai (SKP) yang memakan waktu lama dalam penilaian, karena masih banyak pegawai yang belum memahami pentingnya dokumen SKP.

Penelitian ini menggunakan metode *literature review* dan tidak langsung melakukan penelitian terhadap subyek yang diteliti, sehingga keterbatasan penelitian ini adalah keterbatasan perspektif kita sebagai peneliti ketika dihadapkan pada kondisi yang sebenarnya di lapangan. Juga terkait dengan subjek penelitian ini yang masih belum spesifik untuk beberapa pemerintah organisasi di Indonesia, sehingga masih belum mendapatkan tingkat yang lebih komprehensif efektivitas dan konsekuensi. Berdasarkan keterbatasan ini sebagai peneliti, kami berharap untuk penelitian selanjutnya dapat menggunakan penelitian data primer dengan terjun langsung ke lapangan. Kemudian kami juga menyarankan untuk meneliti spesifikasi organisasi pemerintah tertentu sehingga mereka dapat memperoleh data komprehensif pelaksanaan dan akibat pelaksanaan surat perintah membayar berbasis kinerja tersebut.

## REFERENSI

Aranta, P. Z. (2013). *Pengaruh Moralitas Aparat dan Asimetri Informasi terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi (Studi Empiris Pemerintah Kota Sawahlunto)*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

- Arnitasari, N. (2013). Akuntabilitas Pemerintah Provinsi Jawa Timur dalam Pengelolaan Aset. *Jurnal Kebijakan Dan Manajemen Publik*, 1(1), 48–55.
- Aryawati, N. P. A., & Sudana, I. P. (2018). Financial Performance Mediates Equity Fund, Regional Allocation On Human Development Index And Economic Growth. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 13(1), 28–41. <https://doi.org/10.24843/JIAB.2018.v13.i01.p04>
- Basirruddin, M., & Amin, M. R. (2014). Peran Pemerintah Desa Dalam Pengelolaan Keuangan Desa Alai Kecamatan Tebing Tinggi Barat Kabupaten Meranti Tahun 2012. *Jom FISIP*, 1(2), 1–11.
- Bastian, I. (2018). Designing a Public Sector Accounting Exercise Sheet by a Cultural Approach. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8\\_6](https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8_6)
- Christine, E. (2016). *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas, Due Professional Care, Objektivitas dan Integritas terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Auditor KAP di Kota Medan)*. Universitas Sumatera Utara.
- Dovgyi, S., Nebrat, V., Svyrydenko, D., & Babiichuk, S. (2020). Science education in the age of industry 4.0: Challenges to economic development and human capital growth in Ukraine. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu*, 2020(1), 146–151. <https://doi.org/10.33271/nvngu/2020-1/146>
- Droste, N., & Bartkowski, B. (2018). Ecosystem Service Valuation for National Accounting: A Reply to Obst, Hein and Edens (2016). *Environmental and Resource Economics*, 71(1), 205–215. <https://doi.org/10.1007/s10640-017-0146-3>
- Fikri, A., Inapty, B. A., & Martiningsih, R. S. P. (2015). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada SKPD-SKPD di Pemprov. NTB). *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*. Medan.
- Fikri, M. ., Inapty, B. ., & Martiningsih, R. S. . (2015). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan Sistem Pengendalian Intern Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD-SKPD di Pemprov. NTB). *Simposium Nasional Akuntansi XVII Medan*.
- Fuchs, S., Bergmann, A., & Brusca, I. (2017). Using financial reporting for decision making as a measure towards resilient government finances: The case of Switzerland. *Lex Localis*, 15(1), 133–153. [https://doi.org/10.4335/15.1.133-153\(2017\)](https://doi.org/10.4335/15.1.133-153(2017))
- Gayatri, & Latrini, M. Y. (2018). Efektivitas Penerapan Sistem Keuangan Desa dan Kualitas Laporan Keuangan Desa. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 13(2), 113. <https://doi.org/10.24843/JIAB.2018.v13.i02.p05>
- González, R. M. D., Ruíz, A. G., & Bargues, J. M. V. (2018). The Recent Reform of Spanish Local Governmental Accounting: A Critical Perspective From Local Governmental Accountants as Internal Users of Budgeting And Financial Accounting Information. *Lex Localis-Journal of Self-Government*,

- 16(3), 453–476. [https://doi.org/10.4335/16.3.453-476\(2018\)](https://doi.org/10.4335/16.3.453-476(2018))
- Henoch, R. W., & Sauter, B. J. A. (2016). Innocent Foundations Beware: The US Government's Far-Reaching Power of Civil Asset Forfeiture, and What Innocent Foundations and Other Fiduciaries Need to Know to Prepare. *Trusts & Trustees*, 22(6), 605–611. <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw059>
- Indriani, M., Nadirsyah, Fahlevi, H., & Putri, S. (2019). Partisipasi Masyarakat dan Kualitas Pengelolaan Keuangan Desa Survey pada Desa Kecamatan Masjid Raya Aceh Besar. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 7(1), 111–130. <https://doi.org/10.17509/jrak.v7i1.14827>
- Jain, R. (2018). Contributions to The Exchequer Funds by State Level Public Sector Enterprises: Does Political Alignment Matter? *Constitutional Political Economy*, 29(1), 93–113. <https://doi.org/10.1007/s10602-017-9253-y>
- Junita, A., Erlina, E., Abubakar, E., Muda, I., & Abdullah, S. (2018). Influence of Budget Participation and Leadership Style Against Rebudgeting on Work Unit of Apparatus. *Journal of Business & Retail Management Research*, 13(2), 274–284. <https://doi.org/10.24052/jbrmr/v13is02/art-25>
- La, V., Pham, T., Ho, M., Nguyen, M., Nguyen, K.-L. P., Vuong, T.-T., ... Vuong, Q.-H. (2020). Policy response , social media and science journalism for the sustainability of the public health system amid COVID-19 outbreak : The Vietnam lessons. *Aisd*, 1–35.
- Mahaputra, I. P. U. ., & Putra, I. W. (2014). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada SKPD Gianyar). *Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana, Bali*, 8(2).
- Mardiasmo, M. (2013). Assessing Accountability Of Performance Measurement System And Local Government Budgetary Management. *Gajah Mada International Journal of Business*, 4(3), 373–395. <https://doi.org/10.22146/gamaijb.5388>
- Marek, P., & Langerová, A. (2009). ANALYSIS OF THE BUDGET CHAPTER WITHIN THE MINISTRY OF DEFENCE OF THE CZECH REPUBLIC IN RELATION TO THE GOVERNMENT ASSETS. (218), 101–106.
- Maxwell, J. A., & Reybold, L. E. (2015). Qualitative Research. In *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences: Second Edition*. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.10558-6>
- Moen, K., & Middelthon, A. L. (2015). Qualitative Research Methods. In *Research in Medical and Biological Sciences: From Planning and Preparation to Grant Application and Publication*. <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-799943-2.00010-0>
- Muda, I., Ismail, M., & Marhayanie, M. (2017). Impact of Capital Expenditure Allocation on The Local Government Assets and the role of Revenue Sustainability: Evidence from North Sumatra. *International Journal of Economic Perspectives*, 11(2), 110–123.
- Muhtar, M., Putro, D. A., & Sutaryo, S. (2017). Penentu Transparansi Pemerintah Daerah: Sebuah Studi pada Pemerintah Daerah di Indonesia. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 21(2), 141–156. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol21.iss2.art6>
- Noviandini, N. C. (2012). Pengaruh Persepsi Kebermanfaatan, Persepsi



- Kemudahan Penggunaan, Dan Kepuasan Wajib Pajak Terhadap Penggunaan E-Filing Bagi Wajib Pajak Di Yogyakarta. *Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*.  
<https://doi.org/10.21831/nominal.v1i1.988>
- Nugraheni, Purwaniati, Subaweh, & Imam. (2008). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *Jurnal Ekonomi Bisnis*, 13(1).
- Pangkong, T. C., Saerang, D. P. ., & Sondakh, J. J. (2013). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kemampuan Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Biak Numfor. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing*, 4(1).
- Purwitasari, A. (2013). Pengaruh Pengendalian Internal dan Komitmen Organisasi dalam Pencegahan Fraud Pengadaan Barang (Survey pada 5 Rumah Sakit di Bandung). Universitas Widyatama Bandung.
- Puspasari, N., & Suwardi, E. (2012). Pengaruh Moralitas Individu dan Pengendalian Internal terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi Eksperimen pada Konteks Pemerintahan Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin*.
- Rothschild, D. Y., & Block, W. E. (2016). Don't steal; the government hates competition: The problem with civil asset forfeiture. *Journal of Private Enterprise*, 31(1), 45-56.
- Salam, A., & Sutaryo. (2019). Kesesuaian Sistem Pelaporan Keuangan Akruwal dalam Pengambilan Keputusan Internal di Pemerintah Daerah. *Assets: Jurnal Akuntansi Dan Pendidikan*, 8(1), 21-34.  
<https://doi.org/10.25273/jap.v8i1.4087>
- Sari, D. ., & Putra, H. . (2012). Menelisik Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruwal. *Jurnal Ekonomi, Akuntansi, Dan Manajemen (JEAM)*.
- Siregar, F. A., & Syam, F. (2017). Analisis Efektifitas dan Efisiensi Pengelolaan Keuangan Desa (Studi pada Desa Di Kabupaten Deli Serdang). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi*, 2(4), 93-106.
- Sofyani, H., & Prayudi, M. A. (2018). Implementation Of Performance Based Budgets In Regional Government With "A" Performance Accountability. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 13(1), 54-64.  
<https://doi.org/10.24843/JIAB.2018.v13.i01.p06>
- Supraja, G. (2019). Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruwal Dan Efektivitas Fungsi Pengawasan Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Deli Serdang. 10(1), 115-130.
- Susanto, A. A., & Halim, A. (2018). Efek Ratchet pada Anggaran Pemerintah Daerah: Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. *Jurnal Akuntansi & Akuntabilitas Publik*, 1(1), 88-96.
- Wardoyo, H. (2015). Penguatan Pengelolaan Keuangan Desa dan Optimalisasi Peran BUMDesa Sebuah Upaya Menuju Desa Mandiri dan Kredibel di Kabupaten Kulon Progo. *Seminar Nasional Temu Forum Dosen Akuntansi Sektor Publik 2015*. Yogyakarta: Universitas Atma Jaya Yogyakarta.
- Wulandari, D. N., & Nuryanto, M. (2018). The Effect Of Internal Control, Anti-Fraud Awareness, Integrity, Independence, And Professionalism To Fraud Prevention. *Jurnal Riset Akuntansi Mercu Buana*, 4(2), 117-125.

<https://doi.org/10.26486/jramb.v4i2.557>

Yildiz, F., Sagdic, E. N., & Tuncer, G. (2017). Budgetary Transparency, E Government and Corruption: New Evidence From Panel Data Approach. *Ecoforum Journal*, 6(1), 1-14.