

**PENGARUH PERSPEKTIF BALANCED SCORECARD TERHADAP
TRANSPARANSI DAN AKUNTABILITAS PENGELOLAAN
KEUANGAN DAERAH PEMERINTAH
PROVINSI SULAWESI SEATAN**

Oleh
A. JAMALUDDIN P.
(Mahasiswa Program Doktor UMI Makassar)

ABSTRACT

Research aims analyze the effect of Balanced Scorecard perspectives include organizational internal process perspective, financial perspective, public perspective, and personal perspective to transparency, organizational excellence, and accountability in financial management.

The results showed that the organizational internal process does not significantly affect to transparency, financial perspective significant to transparency, public Perspectives no significant effect on transparency, personal perspective significant to transparency, the organizational internal processes did not significantly influence the organizational excellence, the financial perspective significant to organizational excellence, public Perspectives no significant effect on organizational excellence, personal perspective significant effect on organizational excellence, organizational internal processes significantly influence to accountability, financial perspective no significant effect on accountability, public perspectives no significant effect on accountability, personal perspective no significant effect on accountability, Transparency no significant effect on organizational excellence, transparency significant directly to accountability but becomes insignificant if through organizational excellence and organizational excellence significant effect on accountability.

Keywords: *Balanced Scorecard, Organizational Excellence, Transparency, Accountability*

Pengelolaan keuangan daerah mengalami perubahan mendasar setelah berlakunya Undang-Undang No.32 Tentang Pemerintahan Daerah, Undang-Undang No.33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara pemerintah pusat dan daerah serta Undang-Undang N0.25 Tahun 2004, tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional bersinergi dengan Undang-Undang N0.17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang N0.1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-Undang N0.15 Tahun 2004, tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara.

Pasal 156 ayat 1 Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, menyebutkan: 'Keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah yang dapat dinilai dengan uang dan segala sesuatu berupa uang dan barang yang dapat dijadikan milik daerah yang berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.' Dengan demikian Hak daerah dalam rangka keuangan daerah adalah segala hak yang melekat pada Daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang digunakan dalam usaha pemerintah daerah mengelola keuangannya.

Pengelolaan keuangan daerah yang meliputi perencanaan anggaran, penatausahaan keuangan, pengendalian dan evaluasi serta pertanggungjawaban Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) berbasis kinerja mulai diterapkan setelah terbitnya Peraturan Pemerintah No.58 Tahun 2005 Tentang pengelolaan keuangan daerah sebagai penjabaran dari paket perundang-undangan bidang keuangan dan Bidang Pemerintahan Daerah, didukung oleh Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2004 tentang Sistem Akuntansi Keuangan Pemerintah dan PP No. 6 tahun 2005 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah dan PP No. 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.

Tekad pemerintah untuk mewujudkan pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel, dilaksanakan dengan kewajiban

menerapkan Sistem Akuntansi Pemerintah Daerah(SAPD), sedangkan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dibuat Standar Pelayanan Minimal (SPM) yang dijabarkan lagi dalam Standar Operasional Pelayanan (SOP), serta pedoman penyusunan Laporan Pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah (LPKD) dan Informasi Laporan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah (ILPKD) kepada masyarakat. Namun dalam pelaksanaannya, mengalami banyak kendala sebab antara satu peraturan dengan peraturan lainnya tidak bersamaan dikeluarkan, sehingga terkadang ada yang tidak bersinerji, terutama evaluasi kinerja program / kegiatan dan anggaran serta kinerja organisasi dengan kinerja aparat.

Pengelolaan keuangan daerah yang implementasinya pada anggaran berbasis kinerja, harus mampu diukur secara terpadu antara akuntabilitas keuangan dan akuntabilitas publik. Sebab esensi dari akuntabilitas adalah transparansi dan hanya dapat diketahui secara mendalam jika dilakukan pengukuran secara komprehensif melalui suatu sistem manajemen yang terpadu antara kinerja individu aparat, kinerja organisasi dan kinerja keuangan. Mardiasmo (2009), mengakui sudah ada upaya pengelolaan keuangan yang lebih baik sesuai peraturan perundang-undangan namun diperlukan manajemen kinerja yang komprehensif yang banyak dikembangkan oleh berbagai organisasi dewasa ini adalah Manajemen Strategik *Balanced Scorecard*.

Darwanto (2007), mengatakan *Balanced scorecard* merupakan bagian dari sistem manajemen strategis, yang perlu dirumuskan oleh setiap organisasi, agar dapat mencapai visi dan misinya secara efektif. *Balanced scorecard* memberikan prosedur bagaimana tujuan organisasi dirinci kedalam sasaran-sasaran berbagai perspektif secara lengkap, dengan ukuran-ukuran yang jelas. *Balanced scorecard* merupakan mekanisme untuk membuat organisasi, termasuk organisasi pemerintah, berfokus pada strategi, karena penerapan *balanced scorecard* memungkinkan semua unit dalam organisasi memberikan kontribusi secara terukur pada pelaksanaan strategi organisasi.

Penerapan *balanced scorecard* untuk organisasi pemerintah, oleh Gaspersz (2002), diakui dapat dimodifikasi dari model *balanced scorecard* berorientasi bisnis. Sebab terdapat perbedaan dalam menilai hasil kinerjanya, yakni *balanced scorecard* untuk organisasi bisnis berorientasi pada keuntungan, sedangkan *balanced scorecard* untuk pemerintahan hasilnya adalah kepuasan masyarakat atau publik.

Di Indonesia selain sejumlah perusahaan swasta dan BUMN sudah menerapkan *Balanced scorecard*, juga Kementerian PU Bidang Cipta Karya dan Kementerian Keuangan R.I, sudah menerapkan model *Balanced scorecard* dalam manajemen kinerjanya. Manajemen kinerja *Balanced scorecard* pada Kementerian Keuangan ditangani oleh suatu divisi tersendiri dan berjalan sebagaimana yang direncanakan sejak tahun 2010. Kenyataan itu membuktikan pandangan Ismail Muhammad (2004) mengakui bahwa penerapan *Balanced Scorecard*, organisasi akan mengkombinasikan kinerja individunya dengan organisasi itu sendiri serta unit-unit lainnya dan mendorong terwujudnya transparansi pada publik.

Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, dapat dirumuskan masalah sebagai berikut :

1. Apakah perspektif proses internal organisasi berpengaruh signifikan terhadap transparansi?
2. Apakah perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap transparansi?
3. Apakah perspektif publik berpengaruh signifikan terhadap transparansi?
4. Apakah perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap transparansi?
5. Apakah perspektif proses internal organisasi berpengaruh signifikan terhadap Keunggulan Organisasi?

6. Apakah perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap Keunggulan Organisasi?
7. Apakah perspektif publik berpengaruh signifikan terhadap Keunggulan Organisasi?
8. Apakah perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap Keunggulan Organisasi?
9. Apakah perspektif proses internal organisasi berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas ?
10. Apakah perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas?
11. Apakah perspektif publik berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas?
12. Apakah perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas?
13. Apakah transparansi berpengaruh signifikan terhadap keunggulan organisasi?
14. Apakah transparansi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas?
15. Apakah keunggulan organisasi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas?

Manajemen Stratejik *Balanced Scorecard*

Balanced Scorecard, awalnya diperkenalkan Kaplan dan David Norton, dalam sebuah artikel yang dipublikasikan pada jurnal *Harvard Business Review (HBR, 1992)*, kemudian beberapa perusahaan dengan cepat mengadopsi dengan mengembangkan wawasan yang lebih luas sebagai suatu potensi dan kekuatan perusahaan. Diakui Kaplan (2010), dalam 15 tahun berikutnya ribuan perusahaan swasta dan organisasi publik nirlaba diberbagai penjuru dunia, memperluas konsep *Balanced Scorecard* menjadi alat manajemen untuk menggambarkan strategi dalam mengkomunikasikan tujuan-tujuan organisasi.

Kaplan (2010), sebelum pengembangan *Balanced Scorecard*, laporan kinerja dari *Nonprofit and Public Sector Enterprises (NPSEs)* terfokus hanya pada ukuran finansial, seperti dialokasikan sebagai anggaran, dana, sumbangan, pengeluaran, dan rasio beban operasional. Namun jelas, kinerja NPSEs tidak dapat diukur dengan indikator keuangan. Sukses mereka harus diukur dengan efektivitas mereka dalam memberikan manfaat kepada konstituen. Menurutnya, *The measured improvement in an NPSE's social impact objective may take years to become noticeable, which is why the measures in the other perspectives provide the short- to intermediate-term targets and feedback necessary for year-to-year control and accountability.*

Dengan prinsip itu, Kaplan dan Norton (1996), menekankan cara memanfaatkan *Balanced Scorecard* bagi organisasi yakni :

- a. Menjelaskan visi organisasi.
- b. Menyelaraskan tujuan organisasi untuk mencapai visi
- c. Mengintegrasikan perencanaan strategis dan alokasi sumber daya.
- d. Meningkatkan efektivitas manajemen dengan menyediakan informasi yang tepat untuk mengarahkan perubahan.

Wibowo (2010), mengemukakan bahwa dari berbagai macam kerangka kerja sistem manajemen kinerja yang telah diperkenalkan para pakar, maka *Balanced Scorecard (BSC)*, merupakan salah satu kerangka kerja yang paling populer digunakan di dunia. Hal ini dikarenakan *Balanced Scorecard* menganut filosofi 'all size' dan 'unisex', yakni dapat menyesuaikan dan sekaligus diimplementasikan oleh semua pihak pada suatu organisasi bisnis maupun sekarang ini dengan organisasi pemerintah.

Terkait dengan hal tersebut, Nugroho (2010) mengemukakan peran *Balanced Scorecard* dalam perencanaan strategis antara lain memperluas perspektif dalam setiap tahap perencanaan strategis, membuat fokus perencanaan menjadi seimbang, mengaitkan berbagai sasaran secara koheren, dan mengukur kinerja secara kuantitatif.

Memang peran seperti inilah yang diharapkan sebab pengelolaan keuangan daerah sekarang ini, sekalipun sudah berbasis kinerja, namun belum fokus pada keseimbangan dalam mencapai sasaran visi dan misi organisasi karena lebih ditekankan pada ukuran keuangan dengan melalui alokasi anggaran sebagai input dan kegiatan sebagai out put, disertai indikator sasarannya.

Kinerja Personal Berbasis *Balanced Scorecard*

Moeheriono (2009), menyebutkan bahwa seseorang dalam bekerja atau dapat dikatakan berkinerja lebih baik dipengaruhi oleh beberapa faktor baik dari dalam dirinya sendiri (internal) maupun dari dari luar (eksternal). Namun banyak terjadi ditempat pekerjaan seseorang mempunyai kemampuan spesifik dan professional, tetapi belum tentu orang tersebut dapat bekerja atau mempunyai kinerja lebih baik.

Menjawab masalah tersebut, *Balanced Scorecard* dengan basis sistem terpadu pengelolaan kinerja personal, sebagaimana dikemukakan Mulyadi (2009), bahwa mulai tahun 2006, *Balanced Scorecard* dikembangkan untuk mengintegrasikan dua sistem, yaitu sistem manajemen strategic berbasis *Balanced Scorecard* dan sistem pengelolaan kinerja personal. Sehingga jika pada awalnya, *Balanced Scorecard* hanya terbatas dimanfaatkan untuk memperbaiki pengukuran kinerja eksekutif, namun dalam perkembangannya terkini, *Balanced Scorecard* sudah dimanfaatkan lebih luas sebagai basis sistem terpadu pengelolaan kinerja seluruh personel. Sistem terpadu pengelolaan kinerja personal berbasis *Balanced Scorecard* didesain untuk memfokuskan kinerja personal dalam menghasilkan the best customer value.

Pengelolaan kinerja personal berbasis *Balanced Scorecard*, menurut Rampersad, (2006), mencakup visi, misi, peran kunci, faktor penentu keberhasilan, tujuan, ukuran kinerja, target dan tindakan perbaikan pribadi, dikelompokkan dalam empat perspektif BSC untuk

membawa seseorang pada kesejahteraan pribadi, keberhasilan di tempat kerja maupun diluar tempat kerja.

Keunggulan Organisasi Berbasis *Balanced Scorecard*

Budi Supriyanto (2009), menyebutkan bahwa pengembangan organisasi pemerintahan dilakukan untuk memenuhi kondisi pasar (publik), sistem sosial, regulasi, institusi regional dan global. Perubahan dilakukan dengan analisis manfaat dan biaya. Ada empat unsur determinan utama sukses organisasi pemerintahan yakni :

- a. Mekanisme wewenang, tugas, fungsi dan tanggungjawab harus jelas.
- b. Ruang lingkup program dan kegiatan unit organisasi dalam lembaga harus jelas.
- c. Dilakukan pengukuran kinerja individu dan unit organisasi.
- d. Meyakinkan dalam pengambilan keputusan dan akuntabilitas untuk kepentingan organisasi yang lebih baik dalam upaya menyejahterakan masyarakat.

Menurut Mahmudi (2010), membangun organisasi menjadi unggul harus dilakukan dengan mengadakan pengukuran kinerja sebagai upaya untuk mengetahui ketercapaian tujuan, kapabilitas kelembagaan, efektivitas dan efisiensi serta alat pengendalian. Penilaian kinerja berfungsi sebagai tonggak (*milostone*) yang menunjukkan tingkat ketercapaian tujuan dan juga menunjukkan apakah organisasi berjalan sesuai arah atau menyimpang dari tujuan yang ditetapkan.

Keunggulan organisasi dapat dibangun dengan pendekatan *Balanced Scorecard*. Tjahjono (2006) mengakui, Kekuatan *Balanced Scorecard* adalah integrasi/komprehensif, kohesif/koheren dalam pengukuran kinerja. strategik *Balanced Scorecard* dalam membangun budaya organisasional sebagai keunggulan kompetitif yang penting bagi organisasi dan problematika yang berpotensi muncul dalam implementasi *Balanced Scorecard*.

Transparansi Dalam Manajemen Keuangan Daerah

Menurut Adisasmita (2009) manajemen keuangan daerah seringkali diartikan sebagai mobilisasi sumber-sumber keuangan yang dimiliki oleh suatu daerah. Pandangan seperti itu, katanya, terlalu menyederhanakan dan cenderung menghasilkan rekomendasi kebijakan reaktif dan sepihak. Bagi penganut pandangan ini menurut Adisasmita, (2009), otonomi daerah akan sulit terwujud karena dari segi kualitas, sumber-sumber pembiayaan yang tersedia bagi daerah otonom sangat kurang, sedangkan dari segi kuantitas sumber-sumber pembiayaan tersebut sangat sedikit.

Adisasmita (2009), menguraikan bahwa dalam konsep lebih luas, manajemen keuangan daerah terdiri atas aspek-aspek sebagai berikut :

- a. Pengelolaan (optimalisasi dan atau penyeimbangan) seluruh sumber-sumber yang mampu memberikan penerimaan, pendapatan dan atau penghematan yang mungkin dilakukan.
- b. Ditetapkan oleh Badan Eksekutif dan Badan Legislatif, dilaksanakan oleh Badan Eksekutif serta diawasi dan dikendalikan oleh seluruh komponen masyarakat dan Badan Legislatif Daerah.
- c. Diarahkan untuk kesejahteraan seluruh masyarakatnya.
- d. Didasari oleh prinsip-prinsip ekonomis, efisien dan efektif.
- e. Dokumentasi untuk transparansi dan akuntabilitas.

Adisasmita, menempatkan pada point (e), tentang transparansi dan akuntabilitas, namun dalam pandangan publik, kebijakan pengelolaan keuangan daerah, justru mengharapkan transparansi, menjadi faktor pertama dan utama, mengingat adanya selalu prasangka pada pengelola yang tidak profesional. Oleh karena itu, PP No. 24 Tahun 2005, menguraikan kepentingan pelaporan keuangan secara transparan yang digambarkan memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban pemerintah dalam pengelolaan

sumber daya yang dipercayakan kepadanya dan ketaatannya pada peraturan perundang-undangan.'

Krina (2003), menyebutkan prinsip transparansi paling tidak dapat diukur melalui sejumlah indikator, seperti :

- a. Mekanisme yang menjamin sistem keterbukaan dan standarisasi dari semua proses-proses pelayanan publik.
- b. Mekanisme yang memfasilitasi pertanyaan-pertanyaan publik tentang berbagai kebijakan dan pelayanan publik, maupun proses-proses di dalam sektor publik.
- c. Mekanisme yang memfasilitasi pelaporan maupun penyebaran informasi maupun penyimpangan tindakan aparat publik didalam kegiatan melayani.

Ditegaskan kembali oleh Krina (2003), bahwa keterbukaan pemerintah atas berbagai aspek pelayanan publik, pada akhirnya akan membuat pemerintah menjadi bertanggungjawab kepada semua stakeholders yang berkepentingan dengan proses maupun kegiatan sektor publik. Terhadap hal ini sesungguhnya sudah lebih kuat lagi dengan adanya Undang-Undang Keterbukaan Informasi dan telah dijabarkan oleh Pemerintah Provinsi Sulsel bersama DPRD dengan Peraturan Daerah tentang Pelayanan Publik.

Akuntabilitas Pengeloan Keuangan Daerah

Menurut Krina, (2003), akuntabilitas menjadi kunci dari semua prinsip tata kelola pemerintahan. Prinsip ini menuntut dua hal yaitu (1), kemampuan (**answerability**), dan (2) konsekuensi (**consequences**). Komponen pertama, menurut Loina Lalona Krina, istilah yang bermula dari tanggungjawab, adalah berhubungan dengan tuntutan bagi para aparat untuk menjawab secara *periodic* setiap pertanyaan-pertanyaan yang berhubungan dengan bagaimana mereka menggunakan wewenang mereka, kemana sumber daya telah dipergunakan dan apa yang telah dicapai dengan menggunakan sumber daya tersebut.

Moeheriono (2009), mengakui bahwa pengukuran akuntabilitas seringkali dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara realisasi dengan tolok ukur yang ditentukan.

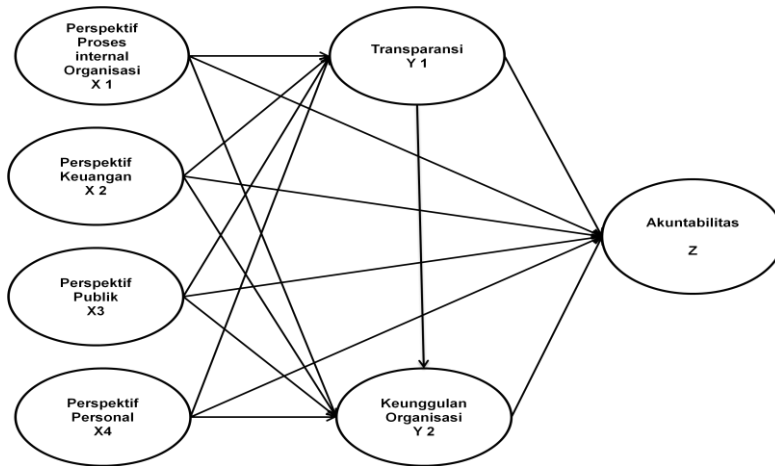
Adapun macam-macam akuntabilitas menurut Ismani HP (2002), adalah :

1. *Administrative/organisatoris accountability* meliputi prosedur dan mekanisme tertentu.
2. *Legal/formal accountability* yakni landasan hukum yang jelas dan pertanggungjawaban berdasarkan aturan.
3. *Professional accontability* yakni mempertanggungjawabkan sesuai kemampuan secara tepat dan optimal.
4. *Moral accountability* yakni norma-norma dan nilai, sikap dan prilaku perbuatan.
5. *Political accountability* yakni kebijakan yang harus dilaksanakan berdasarkan formulasi kebijakan pemerintah.

Pelaksanaan akuntabilitas bagi pemerintah daerah, suatu hal yang tidak mudah sebab harus didukung oleh SDM aparat yang professional. Hal ini juga diakui Mardiasmo (2002), bahwa organisasi sektor publik saat ini tengah menghadapi tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya social, serta dampak negative atas aktivitas yang dilakukan.

Mungkin yang pertama harus didalami dalam membahas lebih lanjut akuntabilitas publik, menurut Mardiasmo (2002), adalah fenomena yang dapat diamati dalam perkembangan sektor publik dewasa ini adalah semakin menguatnya tuntutan pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi sektor publik seperti pemerintah pusat dan daerah, unit-unit kerja pemerintah, departemen dan lembaga-lembaga negara.

Secara konsepsetual digambarkan dalam kerangka penelitian sebagai berikut :



Gambar 5. Alur Kerangka Konseptual Penelitian

Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah deskriptif (*descriptif research*) dan pendekatan eksplanatory (*explanatory research*). Pendekatan deskriptif digunakan dalam penelitian ini karena penelitian berusaha untuk menjelaskan melalui penjelasan yang menggunakan tabel, gambar, dan grafik mengenai data yang telah diolah, baik data sekunder maupun data primer.

Pendekatan eksplanatory digunakan untuk menjelaskan hubungan dan pengaruh dimensi pengukuran *balance scorecard* terhadap transparansi, kinerja personal, keunggulan organisasi dan akuntabilitas. Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian survei yakni pengambilan data primer menggunakan kuesioner. Kuesioner disusun untuk mengukur kinerja organisasi secara menyeluruh berdasarkan indikator-indikator yang telah ditetapkan. Model analisis adalah Structural Equation Modeling (SEM). Alat pengolahan datanya adalah Microsoft Excel, SPSS dan AMOS.

Sampel

Penelitian ini menggunakan 7 variabel dan indikator sebanyak 31 maka persyaratan minimal jumlah sampel adalah $31 \times 5 = 155$ orang. Agar lebih mewakili, peneliti akan menggunakan 250 sampel dengan sistem penarikan sampel pada 7 SKPD Pemerintah Provinsi, Kabupaten/Kota, DPRD Provinsi dan Kabupaten/Kota, akan dilakukan secara acak proporsional (*proportional random sampling*).

Deskripsi Variabel Penelitian

1. Proses Internal Organisasi

Data tentang jawaban responden terhadap pernyataan yang berkaitan dengan persepsi responden terhadap proses internal organisasi diperoleh dari 250 responden. Proses internal organisasi secara umum relatif baik, dengan angka rata-rata sebesar 4,32 (kategori baik). Inovasi program dan kegiatan (X1.1) diapresiasi dengan baik oleh responden terlihat dari modus jawaban pada kategori sangat setuju dengan skor 5 sebanyak 51,6% responden memiliki rerata (mean) indikator sebesar 4,48 (di atas nilai rata-rata variabel), sementara untuk indikator penjabaran visi sesuai alokasi anggaran (X1.2) juga diapresiasi secara baik oleh responden dengan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 55,2% responden walaupun nilai rerata (mean) indikator masih berada di bawah nilai rerata (mean) variabel. Selanjutnya, untuk indikator penyerapan aspirasi dalam perencanaan anggaran (X1.3) diapresiasi pada kategori baik dengan modus pada jawaban setuju sebanyak 54%, walaupun demikian jawaban-jawaban responden relatif masih berada di bawah nilai rerata (mean) variabel yang berarti belum optimal. Untuk indikator pengendalian masalah terkait pengelolaan keuangan (X1.4) diapresiasi positif dengan rerata 4,26 (kategori baik) dengan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 52,8%.

2. Perspektif Keuangan

Indikator aspek ekonomis perencanaan anggaran (X2.1) diapresiasi dengan baik oleh responden terlihat dari rerata sebesar 4,28 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 51,6% responden, demikian pula dengan indikator efektifitas penggunaan anggaran (X2.2) juga diapresiasi secara baik oleh responden dengan rerata 4,20 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 53,6% responden. Selanjutnya, untuk indikator aspek efisiensi anggaran (X2.3) diapresiasi pada kategori baik dengan rerata 4,10 dan modus pada jawaban kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 52,4%. Untuk indikator kewajaran anggaran (X2.4) diapresiasi positif dengan rerata 4,20 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 5 sebanyak 55,6%.

3. Perspektif Publik

Indikator pelaksanaan peraturan perundang-undangan (X3.1) diapresiasi dengan baik oleh responden terlihat dari rerata sebesar 4,14 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 58% responden. Untuk indikator apresiasi publik terhadap kinerja penganggaran (X3.2) diapresiasi secara baik oleh responden dengan rerata 3,90 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 56,4% responden. Selanjutnya, untuk indikator pelayanan pengelolaan anggaran berdasarkan aturan yang berlaku (X3.3) diapresiasi pada kategori baik dengan rerata 4,15 dan modus pada jawaban kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 57,2%. Untuk indikator konsistensi pelayanan berdasarkan standar pelayanan (X3.4) diapresiasi positif dengan rerata 4,28 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 49,6%.

4. Perspektif Personal

Indikator yang berkaitan dengan perspektif personal secara umum relatif baik, dengan angka rata-rata sebesar 4,12. Indikator keterampilan kerja pegawai (X4.1) diapresiasi dengan baik oleh responden terlihat dari rerata sebesar 3,89 dan modus jawaban pada

kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 55,2% responden. Untuk indikator kedisiplinan pegawai (X4.2) diapresiasi secara baik oleh responden dengan rerata 4,00 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 56,8% responden. Selanjutnya, untuk indikator kemampuan kerjasama (X4.3) diapresiasi pada kategori baik dengan rerata 4,24 dan modus pada jawaban kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 57,2%. Untuk indikator kemampuan kerja (X4.4) diapresiasi positif dengan rerata 4,10 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 56,8% responden. Untuk indikator hasil kerja (X4.5) juga diapresiasi positif dengan rerata sebesar 4,02 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 58,4% responden.

5. Variabel Transparansi

Indikator yang berkaitan dengan variabel transparansi secara umum relatif baik, dengan angka rata-rata sebesar 4,05. Indikator akses informasi bagi publik (Y1.1) diapresiasi dengan baik oleh responden terlihat dari rerata sebesar 3,98 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 55,2% responden walaupun demikian masih berada di bawah nilai rata-rata variabel sehingga masih butuh dioptimalkan. Indikator kejujuran informasi (Y1.2) diapresiasi secara baik oleh responden dengan rerata 4,12 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 59,2% responden, dan berada di atas nilai rata-rata variabel yang berarti bahwa untuk indikator kejujuran informasi direspon lebih baik oleh responden penelitian. Selanjutnya, indikator publikasi dan sosialisasi (Y1.3) diapresiasi pada kategori baik dengan rerata 3,93 dan modus jawaban kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 61,2% responden, walaupun demikian nilai rata-ratanya masih berada dibawah nilai rata-rata variabel yang berarti diapresiasi relatif kurang baik dibanding indikator-indikator lainnya. Indikator budaya lokal (Y1.4) diapresiasi positif dengan rerata 4,09 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 56,4% responden. Indikator nilai-nilai keagamaan (Y1.5) juga diapresiasi positif dengan rerata sebesar

4,12 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 60,8% responden.

6. Variabel Keunggulan Organisasi

Indikator yang berkaitan dengan variabel keunggulan organisasi secara umum relatif baik, dengan angka rata-rata sebesar 4,24. Untuk indikator ruang ide dan inovasi (Y2.1) diapresiasi dengan baik oleh responden terlihat dari rerata sebesar 4,19 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 56% responden walaupun demikian masih berada di bawah nilai rata-rata variabel sehingga masih butuh dioptimalkan. Indikator toleransi dalam pelaksanaan tupoksi (Y2.2) diapresiasi secara baik oleh responden dengan rerata 4,24 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 55,6% responden, dan sesuai nilai rata-rata variabel yang berarti bahwa untuk indikator kejujuran informasi direspon lebih baik oleh responden penelitian. Selanjutnya, indikator dukungan pimpinan (Y2.3) diapresiasi pada kategori baik dengan rerata 4,32 dan modus jawaban kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 51,2% responden, dan nilai rata-ratanya berada di atas nilai rata-rata variabel yang berarti diapresiasi relatif lebih baik dibanding indikator-indikator lainnya. Indikator kerjasama tim (Y2.4) diapresiasi positif dengan rerata 4,24 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 51,6% responden. Indikator kepemimpinan (Y2.5) diapresiasi positif dengan rerata sebesar 4,19 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 54,4% responden.

7. Variabel Akuntabilitas

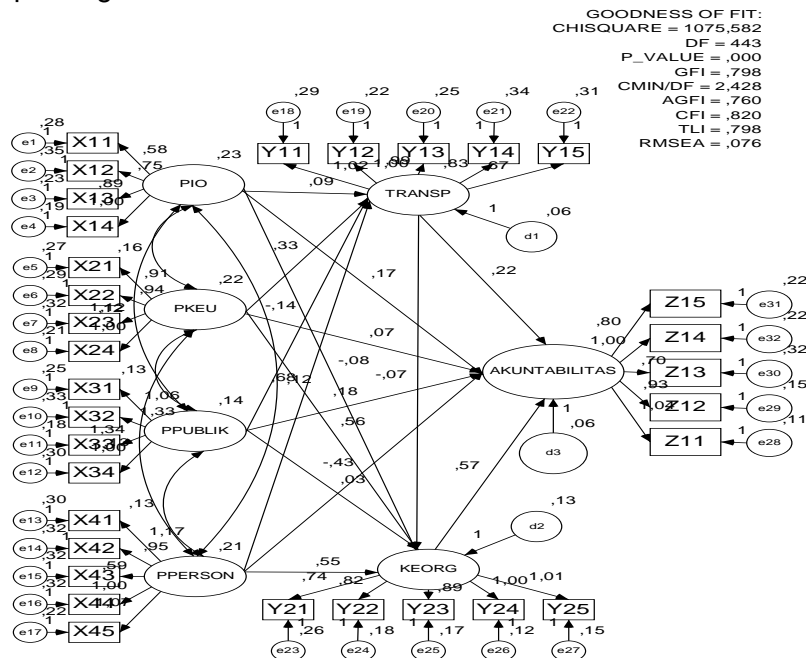
Indikator variabel transparansi secara umum relatif baik, dengan angka rata-rata sebesar 4,30. Indikator pertanggungjawaban administrasi (Z1.1) diapresiasi dengan baik oleh responden terlihat dari rerata sebesar 4,34 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 56% responden, nilai rata-ratanya juga berada di atas nilai rata-rata variabel. Indikator legalitas pengelolaan keuangan (Z1.2)

diapresiasi secara baik oleh responden dengan rerata 4,36 dan modus jawaban pada kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 55,6% responden, dan berada jauh di atas nilai rata-rata variabel. Selanjutnya, indikator legalitas politik (Z1.3) diapresiasi pada kategori baik dengan rerata 4,16 dan modus jawaban kategori setuju dengan skor 4 sebanyak 60,4% responden. Indikator keterukuran secara profesional (Z1.4) diapresiasi positif dengan rerata 4,21 dan modus jawaban pada pilihan setuju dengan skor 4 sebanyak 60% responden. Indikator pertanggung jawaban moral (Z1.5) diapresiasi positif dengan rerata sebesar 4,43 dan modus jawaban pada pilihan setuju skor 4 sebanyak 48% responden.

Uji Structural Equation Model (SEM)

a. Tahap Awal

Hasil analisis SEM pada tahap awal secara lengkap dapat dilihat pada gambar 13.

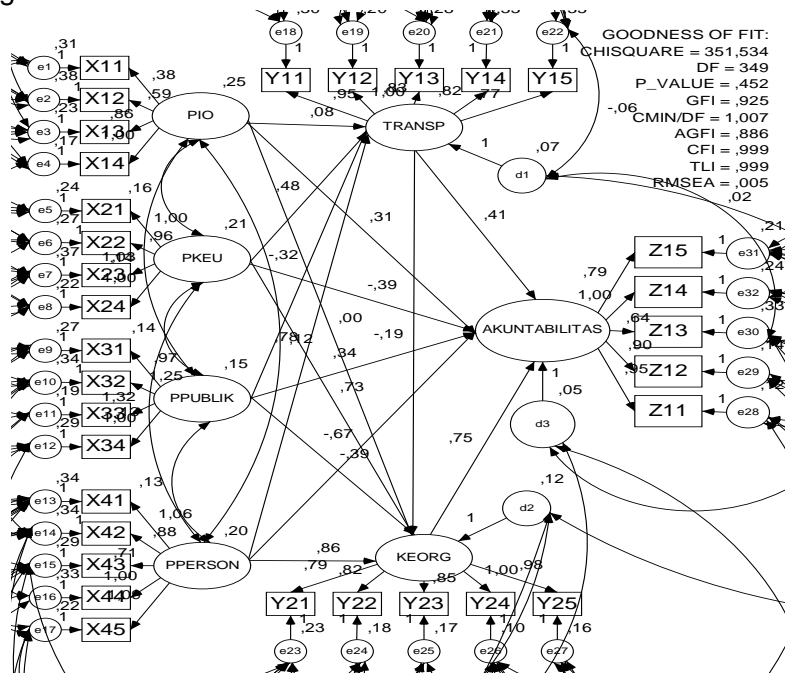


Gambar 13. Pengukuran faktor dan hasil uji model tahap awal.

Berdasarkan pengolahan data diketahui bahwa model belum layak digunakan. Semua kriteria yang digunakan hanya satu yang memenuhi kriteria yaitu nilai RMSEA sehingga model ini belum layak digunakan. Oleh karena itu, berdasarkan petunjuk *modification indices* dilakukan modifikasi untuk memperbaiki model sehingga valid untuk pembuktian hipotesis. Modifikasi model diutamakan hanya pada korelasi antar item dan atau *error* dan tidak memodifikasi jalur pengaruh serta menghilangkan indikator yang loading factorynya lebih kecil dari 0,50 sesuai petunjuk dalam analisis CFA.

b. Tahap Akhir

Hasil analisis SEM pada tahap akhir selengkapnya disajikan pada (Lampiran: 4), dan output dalam bentuk diagram path disajikan sebagai berikut.



Gambar 14. Pengukuran faktor dan hasil uji tahap akhir.

Tabel 33. Evaluasi kriteria *Goodness of Fit Indices* tahap akhir

Goodness of fit index	Cut-off Value	Hasil Model	Keterangan
χ^2 – Chi-square	Diharapkan kecil	351,534	Fit
Sign.Probability	≥ 0.05	0.452	Fit
CMIN/DF	≤ 2.00	1,007	Fit
GFI	≥ 0.90	0.925	Fit
AGFI	≥ 0.90	0.886	Tidak fit
TLI	≥ 0.95	0,999	Fit
CFI	≥ 0.95	0,999	Fit
RMSEA	$\leq 0,08$	0.005	Fit

Sumber : Lampiran 4

Uji konstruk untuk model transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dievaluasi berdasarkan *goodness of fit indices*, kriteria model serta nilai kritisnya yang memiliki kesesuaian data.

Tabel 34. Loading factor (λ) uji model

Variabel	Loading Factor	t tabel ($\alpha = 0,05$)	t hitung	Prob	Ket.
TRANSP <- PIO	0,075	1,966	0,656	0,512	TS
TRANSP <- PKEU	0,431	1,966	2,948	0,003	S
TRANSP <- PPUB	-0,246	1,966	-1,148	0,251	TS
TRANSP <- PPERSONS	0,692	1,966	4,555	0,000	S
KEORG <- PIO	0,001	1,966	,010	0,992	TS
KEORG <- PKEU	0,598	1,966	2,828	0,005	S
KEORG <- PPUB	-0,268	1,966	-1,033	0,302	TS
KEORG <- PPERSONS	,685	1,966	2,598	0,009	S
AKUN <- PIO	0,325	1,966	2,199	0,028	S
AKUN <- PKEU	-0,373	1,966	-1,259	0,208	TS
AKUN <- PPUB	0,277	1,966	0,915	0,360	TS
AKUN <- PPERSONS	-0,626	1,966	-1,679	0,093	TS
KEORG <- TRANS	-0,168	1,966	-,753	0,451	TS
AKUN <- TRANS	0,435	1,966	1,653	0,098	TS
AKUN <- KEOR	0,888	1,966	4,679	0,000	S

Sumber : Lampiran 4

Berdasarkan tabel tersebut dapat dijelaskan jalur hubungan masing-masing variabel sebagai berikut:

1. Perspektif keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dengan *loading factor* 0,431 dan *probability* 0,003.
2. Perspektif personal berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dengan *loading factor* 0,692 dan *probability* 0,000.
3. Perspektif keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap keunggulan organisasi dengan *loading factor* 0,598 dan *probability* 0,005. Perspektif keuangan tidak hanya memberi pengaruh yang berarti terhadap transparansi, tetapi juga memberi pengaruh nyata terhadap keunggulan organisasi.
4. Perspektif personal berpengaruh positif dan signifikan terhadap keunggulan organisasi dengan *loading factor* 0,685 dan *probability* 0,009. Penelitian ini memberi bukti empirik yang mendukung harapan-harapan teoritis bahwa perspektif personal yang diukur dari keterampilan kerja, kedisiplinan kerja, kerjasama, kemampuan kerja, dan hasil kerja akan memberi pengaruh secara nyata bagi terciptanya organisasi yang unggul.
5. Proses internal organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas dengan *loading factor* 0,325 dan *probability* 0,028. Proses internal organisasi yang diukur dari inovasi dalam penganggaran, alokasi anggaran sebagai penjabaran visi dan misi, pelayanan dalam penganggaran, dan kendali masalah memberi pengaruh yang nyata bagi terciptanya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
6. Keunggulan organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas dengan nilai *loading factor* 0,888 dan *probability* 0,000.

Berdasarkan kriteria yang ditentukan diperoleh hasil pengujian hipotesis sebagai berikut:

1. Proses internal organisasi berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap transparansi dengan nilai *loading factor* 0,075 dan nilai signifikansi 0,512. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan proses internal organisasi berpengaruh signifikan terhadap

- transparansi pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan tidak terbukti secara empiris (ditolak).
2. Perspektif keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dengan nilai loading factor 0,431 dan tingkat signifikansi 0,003. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap transparansi pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan terbukti secara empiris (diterima).
 3. Perspektif publik tidak berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap transparansi dengan nilai loading factor -0,246 dan tingkat signifikansi 0,251. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan perspektif publik berpengaruh signifikan terhadap transparansi pengelolaan keuangan daerah tidak terbukti secara empiris (ditolak).
 4. Perspektif personal berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dengan nilai loading factor 0,692 dan tingkat signifikansi 0,000. Jadi hipotesis yang menyatakan Perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap transparansi pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan dapat dibuktikan secara empiris (diterima).
 5. Proses internal organisasi berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi dengan nilai loading factor 0,001 dan tingkat signifikansi 0,992. Sedangkan pengaruh tidak langsung melalui transparansi bersifat negatif dan tidak signifikan. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan proses internal organisasi berpengaruh signifikan terhadap keunggulan organisasi dalam pengelolaan keuangan daerah di provinsi sulawesi selatan tidak terbukti secara empiris dan ditolak.
 6. Perspektif keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap keunggulan organisasi dengan nilai loading factor 0,598 dan nilai signifikansi 0,005. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui transparansi bersifat negatif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan Perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap keunggulan

organisasi dalam pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan terbukti secara empiris dan diterima.

7. Perspektif publik berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi dengan nilai loading factor $-0,268$ dan nilai signifikansi $0,302$. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui transparansi bersifat positif tetapi tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan perspektif publik berpengaruh signifikan terhadap keunggulan organisasi dalam pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan tidak terbukti secara empiris dan ditolak.
8. Perspektif personal berpengaruh positif dan signifikan terhadap keunggulan organisasi dengan nilai loading factor $0,685$ dan nilai signifikansi $0,009$. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui transparansi bersifat negatif dan tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan Perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap keunggulan organisasi dalam pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan terbukti secara empiris dan diterima.
9. Proses internal organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas dengan nilai loading factor $0,325$ dan tingkat signifikansi $0,028$. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui transparansi dan keunggulan organisasi bersifat positif tetapi tidak signifikan. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan proses internal organisasi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di provinsi sulawesi selatan terbukti secara empiris dan diterima.
10. Perspektif keuangan berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas dengan nilai loading factor $-0,373$ dan nilai signifikansi $0,208$. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui transparansi dan keunggulan organisasi bersifat positif dan signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas

pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan tidak terbukti secara empiris dan ditolak.

11. Perspektif publik berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap akuntabilitas dengan nilai loading factor 0,277 dan nilai signifikansi 0,360. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui transparansi dan akuntabilitas bersifat negatif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan perspektif publik berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan tidak terbukti secara empiris dan ditolak.
12. Perspektif personal berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas dengan nilai loading factor -0,626 dan nilai signifikansi 0,093. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui transparansi dan keunggulan organisasi bersifat positif dan signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan tidak terbukti secara empiris dan ditolak.
13. Transparansi berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi dengan nilai loading factor -0,168 dan nilai signifikansi 0,451. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan transparansi berpengaruh terhadap keunggulan organisasi dalam pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan tidak terbukti secara empiris dan ditolak.
14. Transparansi berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap akuntabilitas dengan nilai loading factor 0,435 dan nilai signifikansi 0,098. Sedangkan pengaruh tidak langsungnya melalui keunggulan organisasi bersifat negatif dan tidak signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan transparansi terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan tidak terbukti secara empiris dan ditolak.
15. Keunggulan organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas dengan nilai loading factor 0,888 dan nilai signifikansi

0,000. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan keunggulan organisasi terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Sulawesi Selatan terbukti secara empiris dan diterima.

Temuan Penelitian

Berdasarkan analisis hasil penelitian yang telah dilakukan dan dihubungkan dengan tujuan penelitian ini yang diharapkan dapat mengemukakan hubungan kausal antara perspektif *Balanced Scorecard* terhadap transparansi, keunggulan organisasi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan. Merujuk pada hasil analisis yang telah dilakukan terhadap hubungan kausal variabel-variabel yang disebutkan di atas, maka dapat dikemukakan temuan-temuan penelitian sebagai berikut :

1. Empat perspektif dalam *Balanced Scorecard* yang dimodifikasi untuk organisasi publik oleh Vincents Gaspers kemudian dielaborasi peneliti, dapat digunakan untuk mengukur kinerja pengelolaan keuangan daerah dalam hal ini dapat mempengaruhi secara langsung munculnya transparansi dan keunggulan organisasi. Bukti empirik menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan antara perspektif keuangan dan perspektif personal terhadap transparansi dan keunggulan organisasi sementara untuk perspektif publik dan perspektif proses internal organisasi pengaruhnya tidak signifikan.
2. Tingginya ekspektasi publik terhadap terciptanya pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel serta harapan terciptanya organisasi pemerintahan daerah yang unggul dari sisi pengelolaan keuangan rupanya menyebabkan munculnya kesenjangan. Bukti empirik menunjukkan bahwa dari sisi publik melalui indikator kepuasan terhadap aturan, kepuasan terhadap kinerja penganggaran, kinerja pelayanan, dan konsistensi pelayanan belum berdampak positif terhadap terciptanya transparansi, keunggulan organisasi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Implikasi penting dari hasil

penelitian ini bahwa upaya pemerintah daerah dalam penciptaan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah masih berorientasi untuk kepentingan internal khususnya untuk kepentingan pemenuhan syarat formal dalam aturan perundang-undangan tetapi masih jauh dari harapan publik.

3. Proses internal organisasi yang dalam konsep *Balanced Scorecard* disebut sebagai proses bisnis internal rupanya belum memberikan dukungan kuat terhadap terciptanya transparansi dan keunggulan organisasi walaupun demikian secara langsung variabel ini berdampak positif bagi terciptanya akuntabilitas. Implikasi penting dari hasil penelitian ini menggambarkan bahwa penjabaran visi, misi, strategi organisasi belum sepenuhnya dipahami oleh pegawai pengelola anggaran serta belum diterjemahkan dalam kegiatan penganggaran. Visi, misi, dan strategi organisasi yang telah dirumuskan menjadi konsep dasar yang rupanya hanya berdampak positif dalam pemenuhan aspek administrasi, legalitas, politik, profesionalisme individu, dan akuntabilitas moral pengelola anggaran.
4. Transparansi berpengaruh positif dan signifikan secara langsung terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan tetapi jika melalui keunggulan organisasi pengaruhnya tidak signifikan dan malah bentuk hubungannya negatif. Hal ini memberikan implikasi teoritik bahwa transparansi secara langsung akan membentuk akuntabilitas dan tidak berdampak langsung bagi keunggulan organisasi. Transparansi dan keunggulan organisasi rupanya lebih cocok menjadi variabel yang memoderasi antara perspektif *balance scorecard* terhadap akuntabilitas yang berarti kedua variabel tersebut adalah variabel yang posisinya sama dalam model penelitian ini.
5. Keunggulan organisasi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Implikasi penting dari hasil penelitian ini bahwa keunggulan organisasi yang dalam penelitian ini dibentuk dari indikator inisiatif individu, toleransi,

dukungan manajemen, integrasi organisasi, dan kepemimpinan berdampak langsung terhadap terciptanya akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah. Segala upaya yang dilakukan oleh pemerintah daerah secara internal mengarah pada penciptaan organisasi yang unggul dengan memberikan ruang yang lebih luas bagi munculnya inisiatif individual dari para pengelola keuangan.

6. Model manajemen kinerja strategik *Balanced Scorecard* oleh Kaplan dan Norton kemudian dimodifikasi oleh Gaspersz, setelah menganalisis hubungan antar variabel pengelolaan keuangan daerah, **secara ilmiah** dapat menjadi teori manajemen kinerja keuangan daerah. Bahkan **secara empiris**, dapat diimplementasikan dalam memperkuat sistem perencanaan dan penganggaran pada APBD yang berbasis kinerja dengan pendekatan Manajemen Strategik *Balanced Scorecard*.

Simpulan

1. Proses internal organisasi berpengaruh tidak signifikan terhadap transparansi. Hal ini menggambarkan bahwa pengelolaan keuangan daerah khususnya pada SKPD di lingkungan pemerintah provinsi Sulawesi Selatan belum mendukung penciptaan transparansi pengelolaan keuangan daerah. Hal ini berarti belum ada upaya yang cukup serius untuk menjabarkan visi dan misi organisasi ke dalam proses penganggaran. Visi dan misi organisasi masih dianggap sebagai sesuatu yang terpisah dan tidak terintegrasi dalam setiap tindakan dan aktivitas pegawai khususnya dalam pengelolaan keuangan daerah.
2. Perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap transparansi. Hal ini dapat dimaknai bahwa sesungguhnya pemahaman publik terhadap transparansi semata-mata fokus pada pengelolaan keuangan dan hal itu hanya bisa tercipta jika kinerja personal pegawai ikut mendorong dan diarahkan untuk terciptanya transparansi pengelolaan keuangan daerah.

3. Perspektif publik tidak berpengaruh signifikan terhadap transparansi. Dengan demikian ada kesenjangan antara harapan-harapan publik akan kinerja pengelolaan keuangan daerah dengan kinerja aktual yang diapresiasi publik. Publik belum memiliki kepuasan yang cukup terhadap aturan-aturan penganggaran, belum memiliki kepuasan yang cukup terhadap kinerja penganggaran, belum memiliki kepuasan yang cukup terhadap kinerja pelayanan dan konsistensi pelayanan. Hal ini memberi makna bahwa upaya penciptaan transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah yang dilakukan oleh pemerintah provinsi Sulawesi Selatan selama ini baru berada pada area kepentingan internal pemerintah sendiri belum secara luas untuk kepentingan publik karena akses masyarakat untuk terlibat langsung dalam mempengaruhi kegiatan penganggaran masih relatif terbatas.
4. Perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap transparansi. Dengan demikian upaya pemerintah provinsi untuk melakukan pembinaan bagi pegawai khususnya yang berkaitan langsung dengan pengelolaan keuangan daerah secara langsung akan berdampak bagi penciptaan transparansi pengelolaan keuangan daerah.
5. Proses internal organisasi berpengaruh tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi. Dengan demikian inovasi yang didorong di kalangan pegawai, operasionalisasi organisasi, pelayanan dan kendali masalah dalam organisasi tidak berdampak langsung terhadap pembentukan keunggulan organisasi.
6. Perspektif keuangan berpengaruh signifikan terhadap keunggulan organisasi. Dengan demikian ekonomisasi anggaran, efektifitas anggaran, efisiensi anggaran, dan kewajaran anggaran berdampak positif secara langsung kepada pembentukan organisasi yang unggul.
7. Perspektif publik berpengaruh tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi. Dengan demikian, kepuasan publik terhadap aturan penganggaran, kinerja penganggaran, kinerja pelayanan, dan

- konsistensi pelayanan masih diapresiasi negatif oleh publik sehingga berdampak negatif bagi penciptaan keunggulan organisasi.
8. Perspektif personal berpengaruh signifikan terhadap keunggulan organisasi. Dengan demikian pengembangan sumber daya manusia khususnya yang terkait langsung dengan pegawai pengelola anggaran memberi kontribusi positif bagi terciptanya keunggulan organisasi.
 9. Proses internal organisasi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian proses internal organisasi menjadi satu-satunya variabel dalam perspektif *Balanced Scorecard* yang memiliki pengaruh langsung terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
 10. Perspektif keuangan berpengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian, perspektif keuangan lebih berorientasi pada penciptaan transparansi pengelolaan keuangan serta penciptaan keunggulan organisasi.
 11. Perspektif publik berpengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian, indikator-indikator yang digunakan dalam perspektif publik tidak memiliki pengaruh bagi kinerja pengelolaan keuangan daerah. Publik belum dilibatkan secara langsung untuk mempengaruhi kegiatan penganggaran, birokrasi memanfaatkan kewenangannya untuk menerjemahkan visi dan misi organisasi secara sepihak untuk kepentingan pemenuhan unsur-unsur formal semata sementara ekspektasi publik yang lebih besar bagi terciptanya pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel cenderung terabaikan. Hal ini karena masyarakat belum diberikan akses yang lebih luas untuk memperoleh informasi yang riil tentang pengelolaan keuangan daerah.
 12. Perspektif personal berpengaruh tidak signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian pengembangan sumber daya manusia secara internal dalam organisasi tidak secara langsung

- memberikan dampak positif bagi terciptanya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.
13. Transparansi berpengaruh tidak signifikan terhadap keunggulan organisasi. Dengan demikian, adanya keterbukaan, munculnya kejujuran, publikasi dan sosialisasi, dan budaya lokal tidak berdampak langsung terhadap keunggulan organisasi. Hal ini berarti transparansi dan keunggulan organisasi menjadi dua variabel yang tidak saling berhubungan tetapi lebih tepat menjadi variabel yang saling melengkapi.
 14. Transparansi secara langsung berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas tetapi menjadi tidak signifikan jika diintervensi oleh variabel keunggulan organisasi. Dengan demikian bukti empirik semakin menguatkan bahwa transparansi menjadi variabel penting yang secara langsung akan mendukung terciptanya akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah. Pemerintah daerah dengan demikian harus mendorong upaya munculnya keterbukaan, kejujuran, publikasi dan sosialisasi serta penanaman nilai-nilai budaya lokal akan mengarahkan terciptanya pemenuhan akuntabilitas pengelolaan keuangan khususnya dalam pemenuhan unsur administrasi, legalitas, politik, profesionalitas, dan akuntabilitas moral.
 15. Keunggulan organisasi berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas. Hal ini berarti bahwa organisasi yang unggul dilihat dari unsur adanya inisiatif individu, toleransi, dukungan manajemen, integrasi organisasi, dan kepemimpinan memberikan dampak positif bagi terciptanya akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Daftar Pustaka

- Adisasmita. 2009. *Manajemen Keuangan Daerah*, Andi Offset, Yogyakarta.
- Darwanto, Herry. 2007, *Balanced Scorecard Untuk Organisasi Pemerintah*, Makalah, Jakarta.

- Gaspers, Vincent. 2004, *Perencanaan Strategik*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- _____, 2002, *Sistem Manajemen Kinerja Terintegrasi Balanced Scorecard dengan Six Sigma Untuk Organisasi Pemerintah dan Swasta*, PT.Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Gaspersz, Vincent dan Avanti Fontana, 2011, *Organizational Excellence*, Vinchrsto Publication, Bogor dan Bekasi.
- Harmono, 2009, *Manajemen Keuangan Berbasis Balanced Scorecard Pendekatan Teori, Kasus dan Riset Bisnis*, Bumi Aksara, Jakarta.
- _____, 2001, *Balanced Scorecard, Alat Manajemen Kontemporer untuk Pelipatganda Kinerja Keuangan Perusahaan*, Salemba Empat, Jakarta.
- Healey. 2007. *Balanced Scorecard Step-by-Step for Government*. John Wiley, New Jersey.
- Ibrahim, Anwar. 2003. Sulesana, *Kumpulan Esai Tentang Demokrasi dan Kearifan Lokal*, Lembaga Penerbitan Unhas, Makassar.
- Ismani HP, 2002, *Etika Birokrasi dan Akuntabilitas Publik*, Universitas Brawijaya Program Pascasarjana, Malang.
- Isoraite, Margarita. 2008. *Metode Balanced Scorecard: Dari Teori ke praktek*, Mykolas Romeris University Ateities str. 20, LT - 08.303 Vilnius, Lithuania
- Kaplan, Robert S. dan Norton, David P. 1996, *The Balanced Scorecard*, President and Fellows of Harvard College.
- Kishor Vaidya, Guy Callender, ASM Sajeev dan Junbin Gao. 2004. *Towards a Model for Measuring the Performance of e-Procurement Initiatives in the Australian Public Sector: A Balanced Scorecard Approach*, Centre for Public Policy University Of Meulborne, Meulborne Victoria.
- Mahmudi, 2010, *Manajemen Kinerja Sektor Publik*, Unit Penerbit dan Percetakan, STIM YKPN, Yogyakarta.

- Mardiasmo, 2009, *Otonomi & Manajemen Keuangan Daerah*, Penerbit ANDI, Yogyakarta.
- Marvin J. Soderberg, 2006, *The Balanced Scorecard: Structure And Use In Canadian Companies*, University of Saskatchewan Saskatoon.
- Moeheriono, 2009, *Pengukuran Kinerja Berbasis Kompetensi*, Ghalia Indoensia, Bogor.
- Muhammad, Ismail, Sjahruddin Rasul, Haryono Umar, 2004, *Konsep dan Pengukuran Akuntabilitas*, Penerbit Universitas Trisakti, Jakarta.
- Mulyadi, 2009, *Sistem Terpadu Pengelolaan Kinerja Personal berbasis Balanced Scorecard*, Unit Penerbitan dan Percetakan, STIM YKPN, Yogyakarta.
- Rampersad, Hubert. 2006. *Personal Balanced Scorecard*, PPM, Victory Jaya Abadi, Jakarta.
- Robbins, Stephen P.. 1990. *Perilaku Organisasi*. Jakarta: PT. Indeks Kelompok Gramedia.
- Sudu Wasistiono, 2003, *Manajemen Pemerintah Daerah*, Fokus Media, Jakarta.
- Solimun, 2002. *Structural Equation Modeling, Lisrel dan Amos*, Fakultas MIPA, Universitas Brawijaya, Malang.
- Tjahjono, Heru Kurnianto. 2006. *Implementasi Balanced Scorecard Pada Organisasi Publik*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan, p.106-122.
- Veithzal Rivai, 2005, *Manajemen & SDM untuk Perusahaan*, Murai Kencana, Jakarta.
- _____, 2009, *Islamic Human Capital, Dari Teori ke Praktik Manajemen Sumber Daya Islami*, Radjagrafindo Persada, Jakarta.