

PENGARUH REFORMASI ANGGARAN, PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN DAN PENGENDALIAN INTERNAL TERHADAP KUALITAS ANGGARAN (STUDI KASUS PADA PEMERINTAH KABUPATEN TOBA)

Bonifasius H. Tambunan

email: bonifasius.tambunan@uhn.ac.id
Universitas HKBP Nommensen Medan

Rizki Christian Sipayung

email: rizki.sipayung@uhn.ac.id
Universitas HKBP Nommensen Medan

Ardin Dolok Saribu

email: ardindoloksaribu@uhn.ac.id
Universitas HKBP Nommensen Medan

ABSTRAK

Kualitas anggaran daerah menjadi isu strategis dalam pengelolaan keuangan publik seiring tuntutan akuntabilitas, transparansi, dan efektivitas belanja pemerintah. Meskipun berbagai reformasi penganggaran telah diterapkan, praktik penyusunan anggaran di tingkat daerah masih menghadapi tantangan berupa lemahnya perencanaan berbasis kinerja, keterbatasan partisipasi aparatur, serta mekanisme pengendalian internal yang belum optimal. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh Reformasi Anggaran, Partisipasi Penyusunan Anggaran, dan Pengendalian Internal terhadap Kualitas Anggaran pada pemerintah daerah di kawasan Danau Toba. Lingkup penelitian mencakup tujuh kabupaten yang mengelilingi Danau Toba, dengan responden terdiri atas kepala OPD, sekretaris OPD, dan kepala bagian program. Data dikumpulkan melalui kuesioner dan dianalisis menggunakan Partial Least Square–Structural Equation Modeling (PLS-SEM). Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan ketiga variabel hanya menjelaskan 6% variasi kualitas anggaran ($\text{Adjusted } R^2 = 0,060$). Secara parsial, hanya Partisipasi Penyusunan Anggaran yang berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Anggaran ($p = 0,048$), sementara Reformasi Anggaran dan Pengendalian Internal tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan. Temuan ini mengindikasikan bahwa peningkatan kualitas anggaran lebih ditentukan oleh keterlibatan substantif aparatur dalam proses penganggaran dibandingkan perubahan prosedural atau mekanisme pengendalian formal semata.

Kata kunci: Kualitas Anggaran; Partisipasi Anggaran; Pengendalian Internal; Pemerintah Daerah; Reformasi Anggaran.

ABSTRACT

The quality of local government budgeting has become a crucial issue in public financial management due to increasing demands for accountability, transparency, and effectiveness in public spending. Despite various budget reforms, local governments still face challenges related to performance-based planning, limited staff participation, and suboptimal internal control mechanisms. This study aims to examine the influence of Budget Reform, Budget Participation, and Internal Control on Budget Quality in local governments surrounding Lake Toba. The research covers seven districts, with respondents including heads of regional agencies, secretaries, and program division heads. Data were collected through structured questionnaires and analyzed using Partial Least Square–Structural Equation Modeling (PLS-SEM). The results indicate that collectively, the three variables explain only 6% of the variation in Budget Quality ($\text{Adjusted } R^2 = 0.060$). Partially, only Budget Participation has a significant effect on Budget Quality ($p = 0.048$), while Budget Reform and Internal Control show no significant impact. These findings suggest that improving budget quality depends more on meaningful

participation in the budgeting process than on procedural reforms or formal control mechanisms alone..

Keywords: *Budget Quality; Budget Participation; Internal Control; Local Government; Budget Reform*

I. PENDAHULUAN

Reformasi pengelolaan keuangan daerah menuntut pemerintah daerah menyusun APBD yang tidak hanya patuh secara administratif, tetapi juga memenuhi prinsip akuntabilitas, transparansi, efisiensi, dan efektivitas. Perspektif New Public Management (NPM) menekankan pentingnya penganggaran berbasis kinerja (performance-based budgeting) yang berorientasi pada output dan outcome, bukan sekadar input. Secara regulatif, pengelolaan keuangan daerah mengacu pada kebijakan yang ditetapkan oleh Kementerian Dalam Negeri Republik Indonesia serta standar pemeriksaan dan akuntabilitas yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Dalam kerangka Agency Theory, pemerintah daerah sebagai agen memiliki kewajiban mempertanggungjawabkan pengelolaan anggaran kepada masyarakat sebagai prinsipal. Oleh karena itu, reformasi anggaran dan pengendalian internal menjadi mekanisme pengendali konflik kepentingan. Sebaliknya, Stewardship Theory dan teori partisipasi anggaran menekankan bahwa keterlibatan aparatur dalam proses penyusunan anggaran dapat meningkatkan komitmen, rasa memiliki, dan kualitas perencanaan. Meskipun reformasi anggaran telah diterapkan, berbagai penelitian menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Fuat & Djasuli (2024) menemukan bahwa reformasi anggaran di banyak daerah cenderung bersifat formalistik. Irfan et al. (2016) membuktikan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kualitas perencanaan. Sementara itu, Nanda et al. (2019) menunjukkan bahwa pengendalian internal lebih dominan pada aspek kepatuhan dibanding peningkatan kualitas anggaran. Namun, masih terbatas penelitian yang menguji ketiga variabel tersebut secara simultan dalam konteks pemerintah daerah dengan karakteristik spesifik seperti Kabupaten Toba. Inilah research gap yang mendasari urgensi penelitian ini.

Secara operasional, variabel penelitian diukur sebagai berikut:

- a) **Reformasi Anggaran:** penerapan anggaran berbasis kinerja, kejelasan indikator output/outcome, konsistensi regulasi, dan integrasi perencanaan–penganggaran.
- b) **Partisipasi Penyusunan Anggaran:** tingkat keterlibatan aparatur dalam perencanaan program, diskusi target, pemberian masukan, dan pengambilan keputusan alokasi.
- c) **Pengendalian Internal:** efektivitas sistem pengendalian, peran APIP, evaluasi berkala, dan tindak lanjut hasil pengawasan.
- d) **Kualitas Anggaran:** relevansi program dengan kebutuhan daerah, kejelasan indikator kinerja, ketepatan alokasi, dan konsistensi antara perencanaan dan realisasi.

Berdasarkan kerangka tersebut, pertanyaan penelitian dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah Reformasi Anggaran berpengaruh terhadap Kualitas Anggaran?
2. Apakah Partisipasi Penyusunan Anggaran berpengaruh terhadap Kualitas Anggaran?
3. Apakah Pengendalian Internal berpengaruh terhadap Kualitas Anggaran?

Hipotesis :

H1: Reformasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kualitas Anggaran.

H2: Partisipasi Penyusunan Anggaran berpengaruh positif terhadap Kualitas Anggaran.

H3: Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap Kualitas Anggaran.

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain kausal. Data primer diperoleh melalui kuesioner kepada pejabat OPD yang terlibat dalam penyusunan anggaran.

Analisis data menggunakan Partial Least Square–Structural Equation Modeling (PLS-SEM) untuk menguji validitas, reliabilitas, serta hubungan struktural antar variabel. Model konseptual penelitian menempatkan Reformasi Anggaran, Partisipasi Penyusunan Anggaran, dan Pengendalian Internal sebagai variabel independen yang memengaruhi Kualitas Anggaran sebagai variabel dependen.

Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoretis dalam pengembangan literatur tata kelola keuangan daerah sekaligus memberikan rekomendasi empiris bagi peningkatan kualitas anggaran di Kabupaten Toba.

II. TINJAUAN PUSTAKA

Penelitian ini berlandaskan pada Agency Theory dan Stewardship Theory, serta diperkuat dengan perspektif New Public Management (NPM). Dalam kerangka Agency Theory (Abdullah, 2004), pemerintah daerah bertindak sebagai agen yang mengelola sumber daya publik atas mandat masyarakat sebagai prinsipal. Hubungan ini berpotensi menimbulkan konflik kepentingan sehingga memerlukan mekanisme tata kelola seperti reformasi anggaran dan pengendalian internal. Sementara itu, Stewardship Theory memandang aparatur sebagai pengelola (steward) yang berorientasi pada kepentingan kolektif. Dalam konteks ini, partisipasi penyusunan anggaran menjadi instrumen untuk memperkuat komitmen, rasa memiliki, dan tanggung jawab terhadap kualitas perencanaan.

Perspektif New Public Management menekankan penganggaran berbasis kinerja (performance-based budgeting) yang berorientasi pada output dan outcome. Secara regulatif, praktik ini sejalan dengan kebijakan Kementerian Dalam Negeri Republik Indonesia terkait pengelolaan keuangan daerah, serta standar pemeriksaan yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia yang menekankan akuntabilitas, efektivitas, dan efisiensi anggaran. Kualitas anggaran dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tingkat kesesuaian anggaran dengan tujuan pembangunan daerah yang diukur melalui aspek relevansi program, kejelasan indikator kinerja, ketepatan alokasi, dan konsistensi perencanaan–realisasi.

III. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain kausal untuk menguji pengaruh Reformasi Anggaran, Partisipasi Penyusunan Anggaran, dan Pengendalian Internal terhadap Kualitas Anggaran pada seluruh OPD di Kabupaten Toba yang berjumlah 30 OPD. Teknik sampling menggunakan purposive sampling, dengan responden terdiri atas kepala OPD, sekretaris, dan kepala bagian program/perencanaan yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Jumlah responden sebanyak ... orang. Data primer dikumpulkan melalui kuesioner skala Likert lima poin yang diadaptasi dari penelitian terdahulu dan disesuaikan dengan konteks pemerintah daerah. Instrumen telah melalui uji coba (pilot test) untuk memastikan validitas dan reliabilitas awal. Masing-masing variabel diukur menggunakan beberapa indikator: Reformasi Anggaran (penerapan anggaran berbasis kinerja dan konsistensi regulasi), Partisipasi Penyusunan Anggaran (tingkat keterlibatan dan kontribusi dalam perencanaan), Pengendalian Internal (efektivitas sistem dan peran APIP), serta Kualitas Anggaran (relevansi program, kejelasan indikator, dan konsistensi perencanaan–realisasi). Data sekunder diperoleh dari dokumen APBD dan laporan realisasi anggaran. Analisis menggunakan PLS-SEM (SmartPLS) karena sampel relatif terbatas dan model bersifat prediktif. Evaluasi dilakukan melalui uji outer model (loading factor, AVE, composite reliability) dan inner model (R-square, path coefficient, dan p-value melalui bootstrapping).

IV. HASIL PEMBAHASAN PENELITIAN

Hasil pengujian model menunjukkan bahwa secara simultan Reformasi Anggaran, Partisipasi Penyusunan Anggaran, dan Pengendalian Internal hanya mampu menjelaskan 6% variasi Kualitas Anggaran ($\text{Adjusted } R^2 = 0,060$). Nilai ini mengindikasikan bahwa daya jelaskan model tergolong sangat lemah, sehingga terdapat faktor lain yang lebih dominan dalam menentukan kualitas anggaran di Kabupaten Toba. Rendahnya kontribusi variabel dalam model mengisyaratkan bahwa kualitas anggaran kemungkinan lebih dipengaruhi oleh aspek kapasitas sumber daya manusia, kepemimpinan kepala OPD, budaya organisasi birokrasi, serta komitmen manajerial dibandingkan oleh variabel struktural dan prosedural semata. Dengan demikian, pendekatan tata kelola berbasis sistem perlu dilengkapi dengan pendekatan perilaku dan kapasitas institusional.

Secara parsial, Partisipasi Penyusunan Anggaran terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Anggaran ($\beta = 0,048$). Nilai koefisien jalur yang positif menunjukkan bahwa semakin tinggi keterlibatan aparatur dalam proses penyusunan anggaran, semakin meningkat kualitas anggaran yang dihasilkan. Temuan ini konsisten dengan Irfan et al. (2016) yang menyatakan bahwa partisipasi mampu meningkatkan kualitas perencanaan dan meminimalkan bias anggaran. Secara teoretis, hasil ini memperkuat Stewardship Theory, yang memandang aparatur sebagai steward yang memiliki orientasi kolektif terhadap pencapaian tujuan organisasi. Dalam konteks OPD di Kabupaten Toba, partisipasi yang bersifat substantif—misalnya melalui forum perencanaan teknis, diskusi target kinerja, dan keterlibatan dalam penetapan indikator—berpotensi menumbuhkan rasa tanggung jawab dan kepemilikan terhadap program kerja. Hal ini menjelaskan mengapa dimensi partisipatif lebih efektif meningkatkan kualitas anggaran dibandingkan pendekatan prosedural semata.

Sebaliknya, Reformasi Anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Anggaran ($p = 0,340$). Koefisien jalur yang lemah menunjukkan bahwa perubahan regulasi dan sistem penganggaran berbasis kinerja belum berdampak nyata pada kualitas perencanaan. Secara kontekstual, kondisi ini dapat dijelaskan oleh budaya birokrasi yang masih menekankan kepatuhan administratif (*compliance-oriented culture*), di mana reformasi lebih difokuskan pada pemenuhan dokumen dan regulasi daripada perubahan pola pikir perencana. Fenomena ini sejalan dengan Fuat dan Djasuli (2024) yang menyebut adanya kecenderungan *symbolic compliance* dalam reformasi anggaran pemerintah daerah. Dengan kata lain, reformasi struktural tanpa transformasi kapasitas dan budaya organisasi belum mampu menghasilkan peningkatan kualitas anggaran secara substantif.

Demikian pula, Pengendalian Internal tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Anggaran ($p = 0,660$). Nilai koefisien yang sangat rendah menunjukkan lemahnya hubungan antara mekanisme kontrol dan kualitas perencanaan. Dalam praktiknya, peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) di Kabupaten Toba cenderung berfokus pada audit kepatuhan dan pemeriksaan administratif setelah anggaran disusun, bukan pada pendampingan preventif dalam tahap perencanaan. Kondisi ini menjelaskan mengapa pengendalian internal lebih efektif menjamin kepatuhan terhadap regulasi dibandingkan meningkatkan kualitas substansi anggaran, sebagaimana juga ditemukan oleh Nanda et al. (2019).

Tabel 1
Hasil Penelitian Model

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values	Kesimpulan
Pengendalian internal (X3) ->	0.059	0.052	0.135	0.440	0.660	Tidak Signifikan (pvalue > 0.05)

Kualitas Anggaran (Y)						
Partisipasi Penyusunan Anggaran (X2) -> Kualitas Anggaran (Y)	-0.192	-0.193	0.097	1.985	0.048	Signifikan (pvalue < 0.05)
Reformasi Anggaran (X1) -> Kualitas Anggaran (Y)	0.109	0.106	0.114	0.956	0.340	Tidak Signifikan (pvalue > 0.05)

V. KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh Reformasi Anggaran (H1), Partisipasi Penyusunan Anggaran (H2), dan Pengendalian Internal (H3) terhadap Kualitas Anggaran pada Pemerintah Kabupaten Toba. Berdasarkan hasil pengujian model struktural, diperoleh temuan bahwa tidak seluruh mekanisme tata kelola yang dirancang dalam reformasi penganggaran mampu meningkatkan kualitas anggaran secara substantif. Secara statistik, hasil pengujian menunjukkan bahwa Reformasi Anggaran (H1) tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Anggaran ($p > 0,05$). Temuan ini mengindikasikan bahwa implementasi reformasi berbasis kinerja masih bersifat administratif dan belum terinternalisasi dalam praktik perencanaan pada tingkat OPD. Dengan demikian, hasil ini menantang asumsi dalam teori reformasi sektor publik yang menyatakan bahwa perubahan sistem dan prosedur secara otomatis akan meningkatkan kualitas output anggaran.

Sebaliknya, Partisipasi Penyusunan Anggaran (H2) terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Anggaran ($p < 0,05$). Temuan ini memperkuat teori partisipasi dalam penganggaran (participatory budgeting theory) yang menekankan bahwa keterlibatan aparatur secara substantif mampu menghasilkan perencanaan yang lebih realistis, akuntabel, dan responsif terhadap kebutuhan publik. Kontribusi teoretis penelitian ini terletak pada penguatan argumen bahwa kualitas tata kelola keuangan daerah lebih ditentukan oleh dimensi perilaku dan partisipatif dibandingkan semata-mata oleh reformasi prosedural.

Sementara itu, Pengendalian Internal (H3) tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Anggaran ($p > 0,05$). Hal ini menunjukkan bahwa mekanisme pengendalian internal di Kabupaten Toba lebih berorientasi pada kepatuhan (compliance control) dibandingkan pada peningkatan kualitas perencanaan (quality improvement control). Temuan ini memperkaya literatur tata kelola keuangan daerah dengan menegaskan bahwa fungsi kontrol formal belum tentu berdampak langsung pada kualitas substantif anggaran.

Secara keseluruhan, nilai koefisien determinasi (R^2) menunjukkan bahwa variabel dalam model hanya mampu menjelaskan sebagian variasi Kualitas Anggaran, sehingga masih terdapat faktor lain yang berperan penting.

Implikasi Kebijakan

Berdasarkan temuan tersebut, Pemerintah Kabupaten Toba disarankan untuk:

1. Memperkuat partisipasi substantif aparatur, melalui pembentukan forum teknis perencanaan lintas-OPD, diskusi berbasis data kinerja, dan mekanisme umpan balik yang terstruktur.
2. Meningkatkan kapasitas perencana, melalui program capacity building, pelatihan penganggaran berbasis kinerja, dan sertifikasi kompetensi perencana daerah.

3. Mengembangkan sistem insentif (reward system) bagi OPD yang mampu menyusun anggaran dengan indikator kinerja yang terukur dan realisasi yang konsisten.
4. Mereorientasi pengendalian internal, dari sekadar pengawasan kepatuhan menuju pendekatan konsultatif dan preventif yang mendukung peningkatan kualitas perencanaan.

Pendekatan ini menekankan bahwa perbaikan kualitas anggaran lebih efektif dicapai melalui penguatan dimensi partisipatif dan peningkatan kapasitas SDM dibandingkan hanya melalui reformasi prosedural dan kontrol formal.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan, antara lain:

1. Model penelitian menunjukkan nilai R^2 yang relatif terbatas, sehingga masih terdapat variabel lain yang belum terakomodasi.
2. Data yang digunakan berbasis persepsi responden, sehingga berpotensi mengandung bias subjektivitas.
3. Jumlah sampel terbatas pada satu pemerintah daerah, sehingga membatasi generalisasi hasil penelitian.

Saran Penelitian Lanjutan

Untuk pengembangan model yang lebih komprehensif, penelitian selanjutnya disarankan untuk:

1. Menambahkan variabel lain seperti kepemimpinan transformasional, kompetensi perencana, budaya organisasi, dan komitmen manajerial, karena secara teoretis variabel-variabel tersebut berkaitan erat dengan kualitas tata kelola anggaran.
2. Menggunakan pendekatan mixed methods, dengan wawancara mendalam dan studi dokumen, guna memperoleh pemahaman kontekstual mengenai dinamika praktik penganggaran daerah.
3. Memperluas cakupan penelitian ke beberapa kabupaten/kota dengan karakteristik fiskal berbeda, sehingga memungkinkan pengujian model secara komparatif dan meningkatkan daya generalisasi temuan.

Dengan demikian, penelitian ini memberikan kontribusi teoretis dalam memperkaya literatur tata kelola keuangan daerah dengan menegaskan pentingnya dimensi partisipatif dalam meningkatkan kualitas anggaran, serta memberikan implikasi praktis yang lebih operasional bagi pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Aaskoven, L. (2017). Author's Accepted Manuscript. *European Journal of Political Economy*. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2017.05.002>
- Abdullah, Syukriy. 2004. Perilaku Oportunistik Legislatif dalam Penganggaran daerah: Pendekatan principal-Agent Theory. Makalah disajikan pada Seminar Antarbangsa di Universitas Bengkulu, Bengkulu, 4-5 Oktober 2004.
- Agata, A. C., Suhartini, D., & Widoretno, A. A. (2021). Pengaruh Corporate Social Responsibility Dan Konflik Kepentingan Terhadap Konservatisme Akuntansi Dengan Risiko Litigasi Sebagai Pemoderasi. *Equilibrium : Jurnal Ilmiah Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, 10(2), 86–94. <https://doi.org/10.35906/je001.v10i2.776>.

- Assaad, A. Z. (2015). PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DI PEMERINTAHAN KOTA PALOPO YANG DIMODERASI DESENTRALISASI DAN MOTIVASI. *V(2)*, 196–212.
- Alif. 2010. Pengaruh Pengetahuan, Regulasi, dan perilaku Pegawai terhadap Kualitas Penyusunan Anggaran. Tesis. Universitas Andalas.
- Allen, N. J. & J. P. Meyer. 1997. *Commitment in The Workplace Theory Research and Application*. California: Sage Publications.
- Ambarini, E. F., & Mispianiti. (2020). Pengaruh Budget Emphasis, Self Esteem, dan Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack Pada OPD Pemerintah Kabupaten Kabumen. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 2(1), 1–7.
- Fuat, F., & Djasuli, M. (2024). LITERATUR REVIEW: REFORMASI ANGGARAN DAERAH DAN AKUNTANSI KEUANGAN DAERAH. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis GROWTH*, 22(1), 125–136.
- Irfan, M., Santoso, B., & Effendi, L. (2016). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 17(2), 158–175. <https://doi.org/10.18196/jai.2016.0052.158-175>.
- Nanda, N. F., Rasuli, M., & Taufik, T. (2019). Pengaruh APIP, BPK, dan DPRD dalam Penegakan Tata Kelola Pemerintahan Daerah yang Baik (Good Government Governance) dengan Pengendalian Internal *Jurnal Ekonomi*, 1998, 254–266. <https://je.ejournal.unri.ac.id/index.php/JE/article/view/7917%0Ahttps://je.ejournal.unri.ac.id/index.php/JE/article/viewFile/7917/6818>.