



# Komitmen Afektif Manajemen, Implementasi Sistem Pengukuran Kinerja, Akuntabilitas, dan Kinerja Organisasi Publik dalam Perspektif Teori Institusional dan Teori Strukturasi

Inung Pratiwi<sup>1</sup> dan Rusdi Akbar<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Alumni Universitas Gadjah Mada, email: inung.akt@gmail.com

<sup>2</sup>Universitas Gadjah Mada, email: rusdi.akbar@ugm.ac.id

## Abstrak

*Penelitian ini bermaksud mengembangkan teoritikal model proses institusionalisasi sistem pengukuran kinerja (SPK) dan akuntabilitas menggunakan perspektif teori institusional dan teori strukturasi. Institusionalisasi SPK dan akuntabilitas di sebuah organisasi tidak dapat lepas dari dorongan pihak eksternal. Namun, berhasil atau tidaknya proses institusionalisasi sistem baru tersebut bergantung bagaimana individu (agen) dalam organisasi tersebut melakukan rutinitas-rutinitas yang menjadi tuntutan pihak eksternal. Penelitian ini menggunakan metode campuran dengan desain eksplanatori sekuensial. Pengumpulan data menggunakan survei dan wawancara. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 99 manajemen SKPD di kabupaten dan kota di DIY. Hasil analisis data dari kedua pendekatan menunjukkan bahwa manajemen di instansi pemerintah masih sangat mempertimbangkan tekanan institusional, khususnya koersif dan mimetik dalam mengimplementasikan SPK dan akuntabilitas. Namun, tekanan eksternal tersebut kurang mampu mempengaruhi belief dan nilai individu internal organisasi melalui rutinitas-rutinitas yang harus dilakukan. Berdasarkan perspektif teori institusional dan teori strukturasi dapat dikatakan bahwa proses institusionalisasi SPK dan akuntabilitas kurang berjalan dengan baik.*

**Kata kunci:** Tekanan Institusional, Komitmen Afektif Manajemen, Sistem Pengukuran Kinerja, Akuntabilitas, Kinerja

## Abstract

*This study intends to develop a theoretical model of the PMS implementation process and accountability using the institutional theory and structuration theory perspectives. Institutionalization of PMS and accountability in an organization can not be separated from the encouragement of external parties. However, the process of institutionalization of the new system could be success or failure depends on the routines of peoples (agents) in those organizations. This research used mixed methods design with sequential explanatory. Data collection used surveys and interviews. The sample in this study was 99 management sectors in the counties and cities in the province. The data analysis result showed that institutional pressures, particularly coercive and mimetic still had strong effect on implementing PMS and accountability in local government. However, the external pressure was less able to influence individual belief and volue in organization through routines that must be done. Based on the*

*perspective of institutional theory and structuration theory could be said that the process of PMS institutionalization and accountability in Indonesia local government not goes well yet.*

**Keywords:** *Institutional Pressures, Affective Commitment Management, PMS Implementation, Accountability, Performance*

---

## 1. Pendahuluan

Hasil penelitian Akbar et al.[1] memperlihatkan bahwa faktor eksternal dan faktor individu dalam organisasi memiliki peran penting dalam proses institusionalisasi Sistem Pengukuran Kinerja (SPK) dan akuntabilitas. Berdasarkan penelitian tersebut, penelitian ini mencoba menangkap peran individu terhadap proses institusionalisasi dengan mengintegrasikan teori institusional dan teori strukturasi. Manajemen yang memiliki komitmen diharapkan dapat mendorong implementasi SPK yang lebih baik dalam jangka panjang. Literatur perubahan organisasi menyatakan bahwa komitmen untuk berubah dari manajer senior dalam organisasi merupakan hal kritis untuk kesuksesan usaha perubahan organisasi. Manajemen senior memiliki kekuatan dan sumber daya penting untuk menginisiasi, mengarahkan, dan mendorong perubahan Kotter dalam Carswell [2].

Penelitian ini mencoba memberikan beberapa kontribusi. Pertama, Penelitian ini mengembangkan teoritikal model suatu proses institusionalisasi menggunakan perspektif teori institusional DiMaggio dan Powell [3] dan teori strukturasi Giddens [4]. Kedua teori tersebut digunakan untuk menjelaskan bagaimana proses institusionalisasi SPK dan akuntabilitas dalam sebuah organisasi dipengaruhi oleh tekanan institusional eksternal (struktur) dan individu internal organisasi (agen).

Kedua, penelitian ini menggunakan pendekatan komitmen yang lebih spesifik, yaitu komitmen afektif manajemen dari Herscovitch dan Meyer [5]. Penggunaan konsep komitmen afektif manajemen diharapkan dapat menangkap fenomena komitmen organisasional yang lebih spesifik, yaitu komitmen yang memang muncul dari keinginan individu, sehingga memberikan konsekuensi yang baik bagi organisasi.

Ketiga, penelitian ini mempertimbangkan dan menguji komitmen afektif manajemen sebagai variabel mediasi hubungan antara tekanan institusional, implementasi SPK dan akuntabilitas yang selanjutnya akan memengaruhi kinerja instansi pemerintah daerah Indonesia. Penelitian Liang et al. [6] terkait pengadopsian sistem baru di sektor privat menemukan bahwa faktor internal (manajemen) dapat memediasi hubungan antara tekanan eksternal (tekanan institusional) dan implementasi sistem ERP. Penelitian Zheng et al. [7] di sektor publik terkait tekanan institusional dan komitmen manajemen sebagai faktor anteseden pengadopsian suatu sistem masih sebatas melakukan pengujian langsung dan belum membuktikan adanya hubungan tidak langsung antara pengadopsian G2G dan tekanan institusional yang dimediasi oleh komitmen manajemen. Hasil penelitian dalam konteks sektor privat dan publik dimungkinkan berbeda sehingga penelitian ini bermaksud melakukan analisis hubungan antara tekanan institusional dan implementasi sistem baru, yaitu SPK dan akuntabilitas yang dimediasi oleh komitmen afektif manajemen.

## 2. Landasan Teori

### 2.1 Teori Institusional

Menurut Burns dan Scapens [8], literatur akuntansi merefleksikan ketertarikannya pada teori institusional setidaknya melalui dua cara, yaitu old institutional economics (OIE) dan new institutional sociology (NIS). Penelitian ini mengadopsi NIS karena NIS lebih berfokus pada

pendekatan sosiologi yang menekankan bahwa organisasi diselenggarakan dalam sebuah matrik simbolik sebagai upaya untuk mendapatkan legitimasi DiMaggio dan Powell [3]. Selain itu, penelitian ini menggunakan konsep isomorfisma institusional dalam NIS, yaitu konsep isomorfisma yang relevan untuk kondisi bebas dari kompetisi dan menggunakan tiga elemen isomorfisma dari DiMaggio dan Powell [3] sebagai tekanan institusional, yaitu tekanan koersif, tekanan mimetik dan tekanan normatif.

Tekanan koersif merupakan tekanan formal maupun nonformal dari organisasi lain yang mendesak suatu organisasi tempat organisasi tersebut bergantung DiMaggio dan Powell [3]. Tekanan normatif merupakan tekanan yang berasal dari profesionalisasi. Profesionalisasi membangun basis kognitif dan legitimasi untuk otonomi organisasi DiMaggio dan Powell [3]. Tekanan mimetik terjadi ketika sebuah teknologi dalam organisasi tidak dipahami dengan baik, ketika tujuan organisasi masih ambigu, atau ketika lingkungan eksternal membentuk ketidakpastian simbolis DiMaggio dan Powell [3].

## 2.2 Teori Strukturasi

Teori strukturasi menggabungkan struktur yang menjadi komponen utama dalam teori institusional dengan agen yang menjadi pokok dari konsep pengaruh manusia (human influence) Giddens [4]. Kerangka kerja teori strukturasi mendalilkan bahwa hubungan yang dinamis antara struktur dan agen untuk melakukan perubahan di struktur dan sistem sosial merupakan hasil dari perilaku manusia yang dimungkinkan dan dibatasi oleh struktur. Struktur dalam penelitian ini digambarkan oleh tekanan institusional sedangkan agen dalam penelitian ini digambarkan oleh komitmen afektif manajemen.

Komitmen afektif didefinisikan sebagai sebuah kepercayaan karyawan terhadap nilai dan pentingnya perubahan bagi organisasi Herscovitch dan Meyer [5]. Manajemen yang memiliki komitmen afektif untuk berubah akan mendukung perubahan karena mereka memang menginginkannya (*want to*). Manajemen dengan komitmen afektif yang kuat akan bertindak melebihi batas apa yang secara teknikal diperlukan untuk memastikan perubahan itu berhasil.

## 2.3 Tekanan Institusional dan Komitmen Afektif Manajemen

Hipotesis ini dikembangkan dengan merujuk pada penemuan Liang et al. [6], bahwa tekanan institusional memiliki hubungan positif dengan kepercayaan dan partisipasi manajemen dalam asimilasi ERP. Manajer ketika menghadapi tekanan mimetik akan memutuskan kebijakan dengan meniru kebijakan organisasi lain walaupun dengan pengetahuan yang terbatas ketika melihat organisasi lain sukses menerapkan kebijakan tersebut. Manajer ketika menghadapi tekanan koersif mau tidak mau akan mengambil kebijakan terkait organisasinya berdasarkan tuntutan dari pihak eksternal, baik pemerintah, masyarakat, maupun stakeholder lain. Manajer ketika menghadapi tekanan normatif merasa perlu mengikuti saran profesional dari segi kognitif demi mencapai pengelolaan organisasi yang lebih baik.

Penelitian terdahulu menyebutkan bahwa tekanan eksternal terkait kepatuhan dapat menjadi salah satu faktor munculnya komitmen manajemen Neubert dan Cady [9]. Organisasi sektor publik juga disebutkan tidak dapat lepas dari kontrol eksternal. Stazyk et al. [10] menyatakan bahwa dalam konteks institusional, kontrol eksternal memengaruhi komitmen organisasional organisasi sektor publik. Tekanan koersif, normatif, dan mimetik merupakan tekanan dan kontrol dari pihak eksternal yang dapat memengaruhi komitmen manajemen. Hal ini dibuktikan dengan penelitian Zheng et al. [7] yang menemukan bahwa tekanan koersif, normatif dan mimetik memiliki hubungan positif dengan komitmen manajemen. Penelitian ini berbeda dengan Zheng et al. [7] dengan memasukkan komitmen afektif manajemen untuk

melakukan perubahan Herscovich dan Meyer [5] sebagai proksi faktor internal. Berdasarkan penjabaran tersebut, dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

- H1: Tekanan koersif secara positif berhubungan dengan komitmen afektif manajemen
- H2: Tekanan mimetik secara positif berhubungan dengan komitmen afektif manajemen
- H3: Tekanan normatif secara positif berhubungan dengan komitmen afektif manajemen

#### **2.4 Komitmen Afektif Manajemen dan Implementasi SPK**

Kesuksesan proyek institusionalisasi dan bentuk institusi bergantung pada kekuasaan relatif dari perilaku yang mendukung, menentang, atau usaha lain untuk mempengaruhi proses institusionalisasi DiMaggio dalam Akbar et al. [1]. Keberhasilan dan pencapaian tujuan implementasi SPK bergantung pada bagaimana individu dalam organisasi tersebut menyikapinya. Komitmen merupakan faktor penting untuk menghadapi dinamisasi perubahan di dalam sebuah organisasi.

Penelitian Cavalluzzo dan Ittner [11] serta penelitian Akbar, et al. [1] pada organisasi sektor publik menemukan bahwa komitmen manajemen memiliki hubungan positif terhadap implementasi SPK. Bentuk komitmen yang melekat pada manajemen dapat berbeda-beda dan menghasilkan perilaku yang berbeda pula. Penelitian ini hanya berfokus pada komitmen afektif manajemen. Hal ini dilakukan dengan maksud dapat memberikan hasil yang lebih detail untuk menjelaskan penemuan Akbar et al.[1] terkait implementasi SPK di Indonesia yang masih sebatas untuk memenuhi tuntutan regulasi, sedangkan di sisi lain manajemen juga memiliki komitmen dalam implementasi SPK. Mempertimbangkan paparan tersebut, maka dapat dibangun hipotesis sebagai berikut:

- H4: Komitmen afektif manajemen secara positif berhubungan dengan implementasi SPK

#### **2.5 Komitmen Afektif Manajemen dan Akuntabilitas**

Noubert dan Cady [9] menyatakan bahwa pegawai yang memiliki komitmen tinggi untuk melakukan perubahan lebih memungkinkan untuk menemukan member baru. Parish et al. [12] menemukan bahwa komitmen memengaruhi karyawan untuk meningkatkan kinerja, menyukseskan implementasi perubahan, dan proses belajar individu terkait perubahan. Penelitian tersebut menemukan bahwa komitmen afektif memiliki pengaruh yang paling besar dibandingkan komponen komitmen yang lain.

Penelitian terkait akuntabilitas menemukan bahwa komitmen manajemen memiliki hubungan positif dengan akuntabilitas Akbar et al. [1]. Penelitian ini mengembangkan penelitian tersebut dengan lebih mengkhususkan komitmen manajemen pada komitmen afektif manajemen untuk melakukan perubahan dari Herscovitch dan Meyer [5]. Hal ini dilakukan mengingat kondisi organisasi pemerintah di Indonesia masih menghadapi dinamisasi perubahan menuju pencapaian akuntabilitas yang lebih baik. Berdasarkan paparan di atas, dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

- H5: Komitmen afektif manajemen secara positif berhubungan dengan akuntabilitas

#### **2.6 Implementasi SPK dan Akuntabilitas**

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/09/M.PAN/5/2007 tentang Pedoman Umum Penetapan Indikator Kinerja Utama di lingkungan Instansi Pemerintah, perlu ditetapkan Indikator Kinerja Utama dalam rangka pengukuran dan peningkatan kinerja serta untuk lebih meningkatkan akuntabilitas kinerja [13]. Hal tersebut mengindikasikan bahwa pengukuran kinerja diperlukan sebagai upaya untuk meningkatkan akuntabilitas organisasi.

Pengukuran kinerja dan akuntabilitas telah dibuktikan secara empiris memiliki hubungan positif. Penelitian yang dilakukan oleh Julnes [14] di organisasi pemerintah Amerika Serikat menunjukkan bahwa pengukuran kinerja menjadi inti perubahan manajemen untuk meningkatkan akuntabilitas dalam kondisi logika program dalam menghasilkan pelayanan tidak salah dan tepat dalam membangun tujuan program. Berdasarkan paparan di atas dapat dikatakan bahwa implementasi SPK memiliki hubungan positif terhadap akuntabilitas. Untuk itu, dapat dibangun hipotesis sebagai berikut:

H6: Implementasi SPK secara positif berhubungan dengan akuntabilitas

## 2.7 Implementasi SPK, Akuntabilitas dan Kinerja

Implementasi SPK dapat menjadi salah satu pendorong suatu organisasi untuk meningkatkan kinerjanya. Spekle dan Verbeeten [15] memberikan bukti empiris terkait hubungan positif antara penggunaan SPK dan kinerja. Menurut Hansen dan Van der Stede [16], terdapat empat peran penggunaan SPK, yaitu perencanaan operasional, evaluasi kinerja, komunikasi tujuan, dan menyusun strategi. Berdasarkan keempat peran penggunaan SPK tersebut dapat kita temukan peran untuk mengevaluasi kinerja. Ketika kinerja dievaluasi dengan baik, maka sangat dimungkinkan kinerja suatu organisasi akan meningkat. Mempertimbangkan hasil penelitian-penelitian terdahulu tersebut, dapat dimunculkan sebuah dugaan bahwa penggunaan SPK memiliki hubungan positif dengan kinerja.

Hubungan serupa juga dapat terjadi antara akuntabilitas dan kinerja. Akuntabilitas yang lebih baik sering diasumsikan akan menghasilkan transparansi yang lebih baik dan memperbaiki kinerja Dubnick [17]. Schaltegger dan Torgler 2007 [18] melakukan penelitian terkait hubungan antara akuntabilitas pemerintah dan *fiscal discipline* di negara Swiss. Hasil penelitian tersebut memberikan bukti bahwa akuntabilitas pemerintah dapat memengaruhi kinerja fiskal. Berdasarkan penjelasan di atas dapat disusun hipotesis sebagai berikut:

H7: Terdapat hubungan positif antara implementasi SPK dan kinerja organisasi

H8: Akuntabilitas secara positif berhubungan dengan kinerja organisasi

## 3. Metode Penelitian

### 3.1 Desain Penelitian dan Pemilihan Sampel

Penelitian ini menggunakan metode campuran khususnya strategi eksplanatori skuensial yang menggabungkan analisis data kuantitatif dan kualitatif Creswell dan Clark [19]. Data untuk pendekatan kuantitatif dikumpulkan menggunakan teknik survei sedangkan data untuk pendekatan kualitatif dikumpulkan menggunakan teknik wawancara. Penelitian dilakukan di DIY, khususnya SKPD di Kota Yogyakarta, Kabupaten Bantul, Kabupaten Gunung Kidul, Kabupaten Kulon Progo, dan Kabupaten Sleman. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh eksekutif senior pada SKPD di lingkungan pemerintah kabupaten di DIY. Metode yang digunakan untuk menyeleksi sampel adalah teknik pengambilan sampel secara acak.

### 3.2 Definisi Operasional Variabel dan Pengukurannya

#### 3.2.1. Tekanan Institusional

Tiga bentuk tekanan institusional, yaitu tekanan koersif, tekanan normatif, dan tekanan mimetik dalam penelitian ini diambil dari DiMaggio dan Powell [3]. Tekanan koersif merefleksikan tekanan regulasi serta aturan formal maupun nonformal dari pemerintah pusat.

Tekanan normatif terjadi utamanya karena ada proses profesionalisasi. Tekanan mimetik terjadi sebagai hasil respon organisasi terhadap ketidakpastian dengan meniru tindakan yang dilakukan oleh organisasi lain. Instrumen yang digunakan untuk mengukur ketiga unsur tekanan institusional merujuk pada instrumen yang digunakan oleh Liang et al. [6] dan Zheng et al. [7].

### **3.2.2. Akuntabilitas**

Akuntabilitas pada penelitian ini merujuk pada Matek dalam Akbar et al. [1], penelitian ini melihat akuntabilitas dalam dua kategori, internal dan eksternal. Kategori ini sangat cocok dengan kondisi organisasi pemerintah di Indonesia yang berbentuk desentralisasi. Konstruk akuntabilitas internal diukur dengan mengadopsi 4 item ukuran akuntabilitas internal dari Akbar et al. [1] yang diadopsi dari Cavalluzzo dan Ittner [11]. Konstruk akuntabilitas eksternal diukur dengan mengadopsi 8 item ukuran akuntabilitas eksternal dari Akbar et al. [1]. Instrumen disusun dengan menggunakan 5 skala likert.

### **3.2.3. Kinerja**

Penelitian ini mengadopsi 7 item yang digunakan Spekle dan Verbeeten [15] untuk mengukur kinerja. Dimensi kinerja yang digunakan meliputi produktivitas, kualitas atau akurasi hasil kerja, inovasi yang dilakukan, proses pengembangan, atau ide baru, reputasi keunggulan kerja, pelayanan yang dicapai, efisiensi, dan moral personil. Instrumen disusun dengan menggunakan 5 skala likert.

### **3.2.4. Komitmen Afektif Manajemen**

Komitmen afektif manajemen dalam penelitian ini diambil dari Herscovitch dan Mayer [5]. Individu yang memiliki komitmen ini dimungkinkan dapat mengurus pekerjaan secara umum, melakukan tugas dengan kemampuan terbaik mereka, dan bersedia melakukan kerja ekstra demi kebaikan organisasi. Instrumen yang digunakan untuk mengukur komitmen afektif manajemen untuk berubah dalam penelitian ini diambil dari Herscovitch dan Mayer [5].

### **3.2.5. Implementasi SPK**

Konstruk implementasi SPK didesain untuk mengukur implementasi SPK dari proses mendesain hingga menilai SPK yang telah diterapkan. Penelitian ini mengadopsi instrumen tahap mendesain SPK dari penelitian Akbar et al. [1]. Instrumen tahap menggunakan SPK diadopsi dari Spekle dan Verbeeten [15]. Instrumen menilai SPK dikembangkan oleh peneliti dengan merujuk pada penelitian Van Helden et al. [20].

## **4. Hasil Penelitian dan Pembahasan**

### **4.1 Analisis Kuantitatif**

#### **4.1.1 Evaluasi Model Pengukuran dan Struktural**

Evaluasi model pengukuran pada variabel reflektif dilakukan dengan melakukan uji reliabilitas, validitas konvergen, dan validitas diskriminan [21]. Parameter untuk mengukur reliabilitas konsistensi internal adalah alpha cronbach dan reliabilitas komposit. Hasil analisis menggunakan WarpPLS 3.0 menunjukkan bahwa skor alpha cronbach dan reliabilitas komposit pada semua variabel telah memenuhi syarat, yaitu  $> 0,70$ . Validitas konvergen dievaluasi menggunakan nilai Average Variance Extracted (AVE) ( $>0,50$ ). Sedangkan Validitas diskriminan menggunakan kriteria akar kuadrat AVE (kolom diagonal) harus lebih tinggi dari korelasi antar variabel laten pada kolom yang sama (di atas atau di bawahnya). Hasil pengujian menunjukkan bahwa validitas konvergen dan validitas diskriminan telah terpenuhi. Evaluasi

model pengukuran variabel laten formatif menggunakan dua kriteria, yaitu bobot (weight) harus signifikan ( $p < 0,05$ ) dan nilai VIF kurang dari 3,3. Analisis bobot indikator dan tingkat signifikansi pada perhitungan variabelnya menunjukkan bahwa semua pengukuran variabel laten formatif sudah memenuhi kelayakan pengukuran.

Model struktural dievaluasi menggunakan R Squared ( $R^2$ ) dan nilai Q-Squared untuk variabel dependen dan nilai koefisien pada jalur ( $\beta$ ) untuk variabel independen. Hasil analisis menunjukkan bahwa koefisien R-Squared dari konstruk komitmen afektif manajemen adalah sebesar 0,300, kinerja sebesar 0,382, akuntabilitas sebesar 0,550, dan implementasi SPK sebesar 0,092. Hasil estimasi model menunjukkan validitas prediksi (Q-Squared) yang baik karena bernilai di atas nol, yaitu komitmen afektif manajemen sebesar 0,295, kinerja sebesar 0,392, implementasi SPK sebesar 0,101, dan akuntabilitas sebesar 0,551.

#### 4.1.2 Uji Hipotesis

Tabel 1. Koefisien Jalur (*Path Coefficients, p Value*)

Konstruk	Koefisien Jalur	<i>p value</i>
TK-KAM	0,280	<0,01
TM-KAM	0,360	<0,01
TN-KAM	-0,001	0,45
KAM-AKT	0,160	0,03
AKT-KNJ	0,200	0,14
KAM-SPK	0,300	<0,01
SPK-KNJ	0,460	<0,01
SPK-AKT	0,670	<0,01

Ket: SPK (implementasi SPK); KNJ (kinerja); AKT (akuntabilitas); KAM (komitmen afektif manajemen); TK (tekanan koersif); TM (tekanan mimetik); TN (tekan normatif)

Hasil uji hipotesis menggunakan analisis jalur dan nilai signifikansi terangkum dalam tabel 1. Berdasarkan tabel 1 tersebut terlihat bahwa hipotesis 1,2,4, 5, 6, dan 7 terdukung. Sedangkan hipotesis 3 dan 8 tidak terdukung secara empiris

Berdasarkan hasil analisis hipotesis 1, 2, dan 4 terdapat kemungkinan hubungan mediasi sehingga dapat dilakukan analisis lanjutan terkait hubungan tidak langsung antara tekanan institusional (koersif dan mimetik) dan implementasi SPK melalui komitmen manajemen. Hasil menunjukkan bahwa komitmen afektif manajemen tidak memediasi hubungan antara tekanan koersif dan implementasi SPK karena hubungan antara komitmen afektif manajemen dan implementasi SPK menjadi tidak signifikan ( $p=0,40$ ) dengan koefisien jalur 0,04.

Hasil analisis hipotesis 1, 2, dan 5 juga mengindikasikan terdapat hubungan mediasi sehingga peneliti mencoba melakukan analisis lanjutan terkait hubungan tidak langsung antara tekanan institusional (koersif dan mimetik) dan akuntabilitas melalui komitmen manajemen. Hasil menunjukkan bahwa komitmen afektif manajemen tidak memediasi hubungan antara tekanan koersif dan akuntabilitas karena hubungan antara komitmen afektif manajemen dan akuntabilitas menjadi tidak signifikan ( $p=0,49$ ) dengan koefisien jalur 0,000.

Berdasarkan hasil analisis hipotesis 4 dan hipotesis 6 dapat dilakukan analisis lanjutan terkait hubungan tidak langsung antara komitmen afektif manajemen dan akuntabilitas melalui

implementasi SPK. Pengaruh dua jalur antara komitmen afektif manajemen terhadap akuntabilitas melalui implementasi SPK dengan nilai signifikan 0,008 ( $p < 0,01$ ) dan dengan koefisien jalur positif. Hasil pengujian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh tidak langsung antara komitmen afektif manajemen terhadap kinerja organisasi melalui implementasi SPK. Implementasi SPK hanya memediasi secara parsial hubungan antara komitmen efektif manajemen dan kinerja. Hal ini ditunjukkan dengan menurunnya koefisien beta hubungan komitmen afektif manajemen dan akuntabilitas, yaitu dari 0,380 menjadi 0,15 dan nilai  $p$  yang menurun dan tetap signifikan pada level 5%, yaitu dari  $p < 0,01$  menjadi  $p = 0,03$ .

Berdasarkan hasil analisis hipotesis 7 dan 8 serta analisis pada hipotesis 4, 5, dan 6 dapat dilakukan analisis lanjutan terkait hubungan tidak langsung antara komitmen afektif manajemen dan kinerja melalui implementasi SPK dan akuntabilitas. Pengaruh tiga jalur antara komitmen afektif manajemen terhadap kinerja organisasi melalui implementasi SPK dan akuntabilitas dengan nilai signifikan 0,015 ( $p < 0,05$ ) dan dengan koefisien jalur positif. Implementasi SPK dan akuntabilitas memediasi secara penuh hubungan antara komitmen efektif manajemen dan kinerja. Hal ini ditunjukkan dengan menurunnya koefisien beta, yaitu dari 0,280 menjadi 0,16 dan nilai  $p$  yang menjadi tidak signifikan  $p = 0,350$ .

#### **4.2 Analisis Kualitatif**

Hasil wawancara menunjukkan bahwa tekanan normatif tetap ada, namun pengaruhnya terlalu kecil jika dibandingkan dengan tekanan koersif dan mimetik. Keberadaan tekanan normatif tersebut tidak berpengaruh pada komitmen afektif manajemen karena transfer pengetahuan yang dilakukan hanya pada batasan teknis dan prosedur saja, bukan pada tataran esensi. Tekanan normatif yang ada semakin tidak berfungsi dengan adanya anggapan-anggapan bahwa teknik dan prosedur tersebut kurang tepat. Tekanan normatif yang ada juga belum mampu mendorong pihak manajemen di instansi pemerintah untuk berkomitmen melakukan perubahan ke arah yang lebih baik terkait implementasi SPK dan Akuntabilitas.

Proses wawancara yang dilakukan kepada responden mengonfirmasi hasil analisis kuantitatif yang menyatakan bahwa komitmen afektif manajemen memiliki hubungan positif dan signifikan dengan implementasi SPK. Manajemen meyakini bahwa sistem pengukuran kinerja itu penting dan perubahan-perubahan ke arah sistem pengukuran kinerja yang lebih baik sangat diperlukan. Manajemen yang memiliki komitmen afektif tinggi cenderung mengimplementasikan SPK dan membuat laporan pertanggungjawaban lebih dari sekedar tuntutan administrasi. Responden analisis kualitatif dalam penelitian ini secara umum mengakui bahwa peningkatan implementasi SPK berpengaruh terhadap kinerja setidaknya pada tataran keteraturan dan pencapaian target

### **5. Kesimpulan**

Berdasarkan hasil analisis pendekatan kuantitatif diperoleh bukti bahwa komitmen afektif manajemen tidak dapat memediasi hubungan antara tekan eksternal dan implementasi SPK dan akuntabilitas. Para manajemen di instansi pemerintah masih sangat mempertimbangkan tekanan institusional, khususnya koersif dan mimetik dalam mengimplementasikan SPK dan akuntabilitas. Namun, tekanan eksternal tersebut kurang mampu mempengaruhi belief dan nilai individu internal organisasi melalui rutinitas-rutinitas yang harus dilakukan. Berdasarkan perspektif teori institusional dan teori strukturasi dapat dikatakan bahwa proses institusionalisasi SPK dan akuntabilitas kurang berjalan dengan baik.

Penelitian ini tidak menemukan bukti bahwa tekanan normatif berpengaruh baik terhadap implementasi SPK maupun komitmen afektif manajemen, namun memiliki pengaruh terhadap akuntabilitas. Hal ini semakin menunjukkan bahwa tekanan koersif dan mimetik memiliki peran yang dominan dalam implementasi SPK dan akuntabilitas. Tahapan analisis data pada pendekatan kuantitatif juga menemukan adanya pengaruh yang signifikan antara

implementasi SPK dan kinerja, namun tidak ditemukan bukti bahwa akuntabilitas secara signifikan memiliki pengaruh terhadap kinerja.

Hasil analisis data kualitatif memperkuat temuan adanya peran kuat tekanan institusional terhadap implementasi SPK dan akuntabilitas. Tekanan institusional mampu memengaruhi komitmen afektif manajemen, namun manajemen sulit berkomitmen terhadap SPK dan akuntabilitas yang ada berdasarkan aturan dan standar baku yang telah ditetapkan. Hal ini disebabkan masih banyaknya anggapan terkait sistem pengukuran kinerja dan sistem akuntabilitas yang ada masih belum cukup baik dan tidak dapat mengukur kinerja organisasi yang sesungguhnya.

Mempertimbangkan kebaruan topik dan operasionalisasi metodologi yang digunakan, maka penelitian ini tidak dapat lepas dari keterbatasan. Adapun keterbatasan-keterbatasan yang perlu menjadi perhatian dalam penelitian ini, pertama, minimnya responden valid yang bersedia untuk diwawancarai. Hal ini berimplikasi pada penggalian informasi tambahan yang diharapkan dapat diperoleh melalui proses pengumpulan data kualitatif menjadi kurang maksimal. Kedua, cakupan sampel yang masih terbatas di DIY dimungkinkan belum mencerminkan populasi instansi pemerintah daerah di Indonesia yang sangat dimungkinkan memiliki kualitas SDM yang berbeda.

Beberapa saran dan rekomendasi, penelitian selanjutnya dapat menggunakan cakupan sampel yang lebih luas atau berbeda untuk menguji validitas eksternal. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat kembali menggunakan metoda campuran dengan berbagai penyempurnaan mengingat manfaat dari metode campuran yang dapat menutupi keterbatasan-keterbatasan pada metode kuantitatif maupun metode kualitatif. Penelitian selanjutnya juga dapat mengeksplorasi faktor-faktor lain selain komitmen manajemen sebagai faktor internal yang dapat memengaruhi proses institusionalisasi.

### Daftar Pustaka

- [1] Akbar, Rusdi, Pilcher Robyn and Perrin Brian. 2012. "Performance Measurement in Indonesia: The Case of Local Government." *Pacific Accounting Review* 24, no. 3: 262-291
- [2] Carswell, John J. 2003. "Securing Senior Management Commitment to Organizational Change: The Role of Influence Strategies." Tesis, University of Western Ontario London, Ontario, Canada
- [3] DiMaggio, Paul J., Walter W. Powell. 1983. "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields." *American Sociological Review*, 48, no. 2: 147-160.
- [4] Giddens, Anthony. 1984. *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*. University of California Press. Berkeley, CA.
- [5] Herscovitch, Lynne. & John P. Meyer. 2002. "Commitment to Organizational Change: Extension of a Three-Component Model." *Journal of Applied Psychology*, 87, no. 3: 474-487.
- [6] Liang, Huigang, Nilesh Saraf, Qing Hu, dan Yajiong Xue. 2007. "Assimilation of Enterprise Systems: the Effect of Institutional Pressures and the Mediating Role of Top Management." *MIS Quarterly*, 31, no. 1: 59-87.

- [7] Zheng, Daqing, Jin Chen, dan Cheng Zhang. 2014. "E-government Adoption in Public Administration Organizations: Integrating Institutional Theory Perspective and Resource-Based View." *European Journal of Information Systems*, 22: 221-234
- [8] Burns, John, Robert W. Scapens. 2000. "Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework." *Management Accounting Research*, 11: 3-35.
- [9] Neubert, Mitchell T. dan Steven H. Cady. 2001. "Program Commitment: A Multi-Study Longitudinal Field Investigation of Its Impact and Antecedent." *Personnel Psychology*, Vol. 54, No. 2.
- [10] Stazyk, Edmund C., Sanjay K. Pandey, dan Bradley E. Wright. 2011. "Understanding Affective Organizational Commitment: The Importance of Institutional Context." *The American Review of Public Administration*, 41, no. 6: 603-624.
- [11] Cavalluzzo, Ken S., Christopher D. Ittner. 2004. "Implementing performance measurement innovations: Evidence from government." *Accounting, Organizations and Society*, 29, no. 3-4: 243-267.
- [12] Parish, Janet T., Susan Cadwallader, dan Paul Busch. 2008. "Want to, Need to, Ought to: Employee Commitment to Organizational Change." *Journal of Organizational Change Management*, 21, no. 1: 32-52.
- [13] Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/09/M.PAN/2007 Tentang Pedoman Umum Penetapan Indikator Kinerja Utama Di Lingkungan Instansi Pemerintah.
- [14] Julnes, Patria D.L. 2006. "Performance Measurement: an Effective Tool for Government Accountability? The Debate Goes On." *Evaluation*, 12, no. 2: 219-235.
- [15] Spekle, Roland F. dan Frank H.M. Verbeeten. 2014. "The Use of Performance Measurement Systems in the Public Sector: Effects on Performance." *Management Accounting Research*, 25: 131-146.
- [16] Hansen, Stephen. C. and Wim A. Van der Stede. 2004. "Multiple Facets Of Budgeting: An Exploratory Analysis." *Management Accounting Research*, 15: 415-439
- [17] Dubnick, Melvin. 2005. "Accountability and the Promise of Performance: In Search of the Mechanisms." *Performance & Management Review*, 28, no.3: 76-117.
- [18] Schaltegger, Christoph A. dan Benno Torgler. 2007. "Government Accountability and Fiscal Discipline: A Panel Analysis Using Swiss Data." *Journal of Public Economics*, 91: 117-140.
- [19] Creswell, John W., dan Vicki L. P. Clark. 2011. *Design and Conducting Mixed Methods Research* (2nd Ed). United States of America: Sage Publications.
- [20] van Helden, G. J., Age Johnsen, dan Jarmo Vakkuri 2012. "The Lifecycle approach to performance management: Implications for public management and evaluation." *Evaluation, the Journal of Research, Theory and Practice*, 18, no. 2: 159-175.
- [21] Hair, Joseph F, Thomas M. Hult, dan Christian M. Ringle. 2014. *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: Sage