

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Penyusunan anggaran merupakan proses awal pengelolaan keuangan suatu lembaga. Salah satu fungsi anggaran adalah fungsi pengendalian manajemen, yaitu sebagai alat bagi manajer untuk memastikan pelaksanaan kegiatan organisasi berjalan lebih efektif dan efisien (Schief dan Lewin, 1970; Welsch *et al.*, 1996). Anggaran merupakan rencana kegiatan organisasi yang dituangkan dalam nilai uang disertai target yang akan dicapai oleh organisasi. Di organisasi sektor publik, kegiatan penyediaan pelayanan publik oleh pemerintah daerah sekaligus berfungsi untuk mengetahui kemampuan pemerintah daerah tersebut dalam melaksanakan urusan pemerintahannya.

Anggaran digunakan oleh manajer tingkat atas baik di pemerintahan maupun di sektor swasta sebagai alat untuk mencapai tujuan organisasi. Kemampuan untuk memprediksi masa depan dibutuhkan oleh seorang manajer dengan mempertimbangkan partisipasi, faktor lingkungan, dan gaya penyusunan anggaran untuk menghasilkan suatu anggaran yang efektif (Ikhsan dan Ane, 2007). Namun demikian, tidak jarang anggaran bisa dijadikan sebagai alat untuk mencapai kepentingan eksekutif (Lane, 2003). Permasalahan ini menjadi perilaku penyusun anggaran sehingga menciptakan apa yang disebut senjangan anggaran.

Secara operasional, anggaran pemerintah daerah disusun oleh eksekutif dengan meminta persetujuan dari anggota legislatif (DPRD). Pada akhir periode

anggaran, pengukuran kinerja keuangan eksekutif dilakukan dengan membandingkan sumber daya yang telah digunakan serta hasil yang dicapai baik anggaran pendapatan maupun belanja. Selisih dari perbandingan tersebut akan dijadikan acuan penilaian kinerja terhadap eksekutif untuk mendapatkan *reward* atau *punishment* (Ga, 2011). Acuan penilaian kinerja berdasarkan tercapai tidaknya target anggaran akan mendorong pihak eksekutif untuk melakukan senjangan anggaran (*budgetary slack*). Demi meraih jenjang karir yang lebih baik di masa mendatang, pihak eksekutif menetapkan anggaran yang mudah dicapai tanpa mementingkan sumber daya yang sebenarnya (Suartana, 2010). Disamping itu, senjangan anggaran sering terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah. Seringkali kepentingan eksekutif dan legislatif mendominasi penyusunan anggaran sehingga kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat (Kartiwa, 2004).

Senjangan anggaran merupakan perbedaan antara anggaran yang sesuai estimasi terbaik dari organisasi dengan anggaran yang dilaporkan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Young (1985) berpendapat bahwa senjangan anggaran terjadi ketika manajer sengaja membuat estimasi pendapatan lebih rendah dari pendapatan yang sebenarnya dan estimasi biaya lebih tinggi dari belanja yang sebenarnya. Hal ini terjadi saat memberikan kesempatan pada agen untuk memilih standar kerja sehingga anggaran tersebut mudah dicapai atau bahkan terlampaui. Dengan demikian, kinerja pegawai terlihat baik dan bahkan berpotensi untuk memperoleh bonus. Dampak buruk dapat mungkin terjadi pada organisasi sektor publik yaitu terjadinya bias dalam evaluasi kinerja agen terhadap unit pertanggungjawabannya dan kesalahan alokasi sumber daya (Suartana, 2010).

Munculnya *underfinancing* atau *overfinancing* mungkin terjadi akibat lemahnya perencanaan anggaran yang akan mempengaruhi tingkat efisiensi dan efektifitas anggaran yang ditunjukkan dengan adanya indikasi adanya senjangan anggaran (Mardiasmo, 2009: 70). Lebih lanjut lagi, wujud dari indikasi senjangan anggaran yaitu adanya selisih yang sama antara anggaran dan realisasi anggaran (Mayper *et al.*, 1991: 29 dan Abdullah *et al.*, 2011). Hal ini mengindikasikan adanya perilaku penyusun anggaran dengan merendahkan anggaran pendapatan dan meninggikan anggaran belanja untuk memudahkan pencapaian anggaran pemerintah daerah.

Tabel 1.1 di bawah ini menyajikan rekapitulasi APBD Pemerintah Daerah Kabupaten Malang selama lima tahun terakhir. Tabel tersebut menunjukkan bahwa setiap tahunnya, *budget* dan realisasi anggaran Pemerintah Daerah Kabupaten Malang mengalami hal yang sama, yaitu penetapan *budget* pendapatan yang lebih rendah, serta *budget* belanja lebih tinggi dari realisasinya.

Tabel 1.1
Perbandingan Anggaran dan Realisasi Pendapatan dan Belanja
Pemerintah Daerah Kabupaten Malang
Tahun Anggaran 2010 – 2014

Tahun	<i>Budget</i> Pendapatan	Realisasi Pendapatan	%	<i>Budget</i> Belanja	Realisasi Belanja	%
2010	1.623.172.189.966	1.665.125.923.968	103	1.809.671.608.886	1.654.348.910.348	91
2011	1.891.116.840.038	1.950.582.224.845	103	2.031.749.795.839	1.925.879.421.304	95
2012	2.188.888.436.056	2.218.403.705.874	101	2.343.807.693.569	2.221.707.105.581	95
2013	2.492.993.699.039	2.529.685.862.152	101	2.600.945.632.815	2.440.509.395.392	94
2014	2.959.431.197.410	3.058.671.277.833	103	3.158.047.979.578	2.864.314.173.736	91

Sumber: LRA Pendapatan dan Belanja Daerah DPPKA Kabupaten Malang (diolah)

Secara umum, rerata selisih *budget* pendapatan dan realisasi pendapatan mencapai 102 persen. Artinya, dalam satu tahun secara umum anggaran yang ditetapkan dapat dicapai bahkan melebihi 2 persennya. Pola yang berbeda terjadi pada selisih *budget* belanja dengan realisasi belanja. Secara keseluruhan

rerata selisih belanja mencapai 93 persen. Artinya, secara keseluruhan realisasi anggaran belanja tidak tercapai dari anggaran yang ditetapkan yang kurang dari 100 persen. Dapat diartikan bahwa Pemerintah Daerah Kabupaten Malang menetapkan target pendapatan lebih rendah dari kemampuan yang sebenarnya dan anggaran belanja lebih tinggi dari yang seharusnya, sebagaimana indikasi senjangan anggaran dengan menyusun target anggaran yang lebih mudah untuk diciptakan.

Proses penyusunan anggaran perlu memperhatikan pihak-pihak yang berpartisipasi, mulai dari manajemen tingkat bawah hingga manajemen tingkat atas dikarenakan anggaran berdampak langsung terhadap perilaku manusia terutama bagi yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran (Siegel, 1989). Pada pemerintahan, proses penyusunan anggaran melibatkan berbagai pihak baik kepala SKPD (dalam hal ini manajer tingkat atas) maupun anggota SKPD (dalam hal ini manager tingkat bawah) serta masyarakat yang akan memainkan peran dalam mempersiapkan berbagai alternatif dan tujuan anggaran yang digunakan sebagai tolok ukur terbaik dalam menilai kinerja pada SKPD. Salah satu alternatif yang dapat digunakan untuk menurunkan senjangan anggaran adalah partisipasi dalam menyusun anggaran. Anggaran partisipatif juga dapat meningkatkan kinerja dari masing-masing SKPD. Hal ini seperti yang dikemukakan oleh Milani (1975) bahwa penyusunan anggaran dengan cara partisipasi dapat meningkatkan rasa tanggungjawab mereka yang ikut terlibat dalam penyusunan anggaran dan pada akhirnya akan meningkatkan kinerja SKPD.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan suatu proses dimana para manajer tingkat atas dan bawah terlibat dalam merencanakan dan menentukan tujuan anggaran. Selanjutnya, mereka akan dievaluasi dan diberi

imbangan berdasarkan atas pencapaian anggaran yang telah diterapkan bersama (Brownell, 1982). Keberhasilan program anggaran terutama ditentukan oleh cara pembuatan anggaran itu sendiri. Dengan demikian, faktor manusia menjadi bagian yang penting dalam penyusunan anggaran. Individu atau kelompok yang merancang tujuan dan sasaran akan bertanggung jawab untuk mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan. Menurut Ikhsan dan Ishak (2005: 55), berdasarkan teori atribusi perilaku individu ditentukan oleh dua faktor, yaitu faktor yang ada dalam diri individu (*internal forces*) dan faktor yang berasal dari luar individu (*external forces*). Hal ini berkaitan dengan perilaku dalam menciptakan senjangan anggaran, yaitu individu seringkali melakukan penentuan anggaran yang lebih mudah untuk dicapainya ketika diberi kesempatan dalam penyusunan anggaran sebagai standar kerjanya (Lukka, 1988). Demikian halnya pada sektor publik, yaitu ketika penyampaian anggaran sebagai dasar penilaian program, target, dan anggaran yang ingin dicapai digunakan sebagai ukuran dalam menilai keberhasilan pelaksanaan anggaran (Lupia dan McCubbins, 2000).

Banyak peneliti tertarik untuk menjelaskan hal tersebut dengan meneliti topik kinerja yang dibuktikan dengan adanya temuan-temuan penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa kinerja dapat ditingkatkan dengan menerapkan anggaran partisipatif (Brownell dan McInnes, 1986; Sardjito dan Muthaher, 2007; Jermias dan Trisnawati, 2008; Azhar *et al.*, 2009; Agusti, 2012; Dasuki, 2012; Tapatfeto, 2013; Usman dan Selmita, 2013; Yanida *et al.*, 2013; serta Akbar dan Soni, 2014). Penelitian Ferdinand (1995) menunjukkan hubungan negatif, yang artinya anggaran partisipatif tidak dapat meningkatkan kinerja, sedangkan beberapa peneliti menemukan hubungan yang tidak signifikan Libby (1999), Yenti (2003), Lau and Lim (2002). Hopwood (1976) menyatakan bahwa anggaran partisipatif dapat menurunkan kinerja apabila

terdapat faktor situasional. Selanjutnya, Ikhsan (2010: 241) menyatakan bahwa anggaran partisipatif yang awalnya untuk memotivasi manajer teknis dalam meningkatkan kinerja akan menjadi sia-sia jika ada unsur senjangan anggaran pada saat penyusunan anggaran. Jadi dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran diduga merupakan variabel *intervening* pada hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja. Dengan menjadikan senjangan anggaran sebagai variabel *intervening* pada model penelitian, maka akan dapat diketahui pengaruh tidak langsung anggaran partisipatif terhadap kinerja aparatur pemerintah melalui senjangan anggaran.

Kinerja merupakan hasil kerja yang menjadi tujuan dari seseorang. Selain itu, Peraturan Pemerintah (PP) Republik Indonesia Nomor 46 Tahun 2011 tentang Penilaian Prestasi Kerja Pegawai Negeri Sipil menjelaskan bahwa kinerja pegawai negeri sipil (PNS) disebut prestasi kerja, yaitu hasil kerja yang dicapai oleh setiap PNS pada satuan organisasi sesuai dengan Sasaran Kerja Pegawai (SKP) dan perilaku kerja. Hal ini sejalan dengan pengertian kinerja menurut Gibson *et al.*, (2012: 537) yang menyatakan bahwa prestasi kerja adalah hasil dari pekerjaan yang berhubungan dengan tujuan organisasi. Kedua pengertian ini menunjukkan bahwa kinerja berhubungan positif dengan tujuan kerja yang telah ditetapkan. Kinerja setiap individu pada suatu organisasi akan terakumulasi menjadi kinerja organisasi. Dengan demikian, kinerja organisasi dapat menjadi indikasi dari kinerja individu di dalam organisasi tersebut. Motivasi dapat dilakukan dengan memberikan kesempatan kepada manajer teknis untuk ikut menetapkan standar kinerja yang menjadi tujuannya. Dengan melibatkan manajer teknis dalam menetapkan standar kinerja, tujuan yang akan dicapai menjadi realistis (Ikhsan, 2010: 228). Hal ini sejalan dengan pernyataan teori

penetapan tujuan (*goal setting theory*) merupakan teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara perencanaan dan kinerja.

Proses penetapan tujuan dapat mempengaruhi kinerja individu yang dituntut mencapai tujuan tersebut. Ketika sebuah tujuan dirancang, maka individu yang terlibat dalam penetapan tujuan akan menghayati tujuan yang ditetapkan, sehingga memiliki rasa tanggung jawab untuk mencapainya. Berdasarkan pada teori penetapan tujuan, apabila APBD sebagai tujuan yang direncanakan, maka APBD dapat mempengaruhi kinerja individu atau karyawan yang dituntut merealisasikan APBD tersebut. Menurut Erez, *et al.*, (1985) menyatakan bahwa partisipasi dalam penetapan tujuan akan meningkatkan penerimaan terhadap tujuan dan selanjutnya akan meningkatkan kinerja karena penerimaan tersebut menghasilkan komitmen untuk mencapai tujuan. Begitu juga dengan Locke, *et al.*, (1968) menyatakan bahwa peningkatan kinerja akan lebih besar melalui penetapan tujuan secara partisipatif dibanding penetapan tujuan tanpa partisipasi, maka dapat disimpulkan bahwa apabila pegawai dilibatkan dalam penyusunan anggaran maka kinerja pegawai dalam merealisasikan anggaran dapat meningkat. Pernyataan teori penetapan tujuan telah dibuktikan oleh beberapa penelitian empiris (Brownell dan McInnes, 1986; Sardjito dan Muthaheer, 2007; Jermias dan Trisnawati, 2008; Al Azhar *et al.*, 2009; Agusti, 2012; Dasuki, 2012; Tapattfeto, 2013; Usman dan Selmita, 2013; Yanida *et al.*, 2013; serta Akbar dan Soni, 2014).

Beberapa peneliti menemukan bahwa tingkat senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor, salah satunya besarnya peran atau partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran. Beberapa penelitian sebelumnya yang menguji hubungan antara partisipasi aparat dalam penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Peneliti

sebelumnya telah membuktikan bahwa anggaran partisipatif dan senjangan anggaran memiliki hubungan positif (Lukka, 1988; Young, 1985; Falikhatun, 2007; Ikhsan, 2007; Kartika, 2010; Nasution, 2010; Widyaningsih, 2011; serta Aprilia dan Selvi, 2012), maka semakin tinggi partisipasi dalam menyusun anggaran akan semakin tinggi pula senjangan anggaran. Collins (1978) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa anggaran partisipatif dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang tidak signifikan. Sementara itu, penelitian yang dilakukan Dunk (1993) dan Merchant (1985) menemukan bahwa anggaran partisipatif memiliki pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, dengan kata lain keterlibatan atau partisipasi anggaran tersebut mengaktifkan fungsi pengawasan dengan baik sebagai pengontrol tindakan individu, sehingga dapat menurunkan terjadinya senjangan anggaran.

Penyusunan anggaran yang dilakukan dengan melibatkan berbagai pihak seharusnya mampu menurunkan senjangan anggaran serta meningkatkan kinerja karena telah disepakati melalui keselarasan tujuan, sehingga kecil kesempatan untuk melakukan penetapan anggaran untuk kepentingan pribadi. Mengacu pada pendekatan kontijensi, ketidakkonsistenan penelitian disebabkan adanya beberapa variabel yang dapat mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja dan senjangan anggaran. Pendekatan kontijensi menyatakan bahwa sifat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja dan senjangan anggaran mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi lain. Pendekatan ini memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor moderasi yang mempengaruhi hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja dan senjangan anggaran.

Salah satu faktor untuk mengevaluasi ketidakpastian faktor-faktor kondisional yang dapat mempengaruhi penyusunan anggaran terhadap kinerja

dan senjangan anggaran adalah tata kelola pemerintahan. Tata kelola pemerintahan dipandang sebagai paradigma baru dan menjadi ciri yang perlu ada dalam sistem administrasi publik dari segi akuntabilitas yang berdasarkan hasil atau kinerja, keterbukaan atau transparansi dalam setiap transaksi pemerintah, serta partisipasi masyarakat (Suroso, 2014). Selain itu, penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan sangat penting dalam pelaksanaan anggaran belanja pemerintah daerah untuk mewujudkan kesejahteraan dan pemerataan. Penerapan tata kelola pemerintahan dapat meningkatkan kualitas kinerja individu dan organisasi, mengurangi praktek korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN), dan pelaksanaan pemerintahan yang bersih, efektif, efisien, transparan, profesional dan akuntabel (Sanusi, 2012). Hubungan yang sinergis dari berbagai pihak dalam wujud tata kelola pemerintahan ini tentunya akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran serta meningkatkan kinerja. Ga (2011) meneliti tentang pengaruh partisipasi anggaran dan motivasi terhadap senjangan anggaran dengan *good governance* sebagai variabel moderasi. Berdasarkan hasil penelitiannya, interaksi antara partisipasi anggaran dengan *good governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini disebabkan penerapan *good governance* masih belum diterapkan dengan baik, sehingga tidak dapat mengurangi kesenjangan anggaran. Menurut Rofikoh (2006), dengan transparansi dan akuntabilitas yang merupakan aspek mendasar terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik, segala bentuk penyimpangan anggaran baik perencanaan maupun pengadaan barang dan jasa publik dapat diminimalisir. Dengan demikian, tata kelola pemerintahan dapat memperkuat pengaruh anggaran partisipatif dapat menurunkan senjangan anggaran.

Pemerintah Daerah Kabupaten Malang menerapkan prinsip tata kelola pemerintahan sejak kebijakan otonomi daerah di Indonesia yang secara efektif

mulai diberlakukan tahun 2001. Hal ini diinternalisasi melalui visi dan misi Kabupaten Malang serta bukti prestasi Pemerintah Daerah Kabupaten Malang yang memperoleh penghargaan INABAGUS Award tahun 2014 berdasarkan beberapa parameter: pertama, transparansi, yaitu keseriusan pemerintah dalam mendukung undang-undang keterbukaan informasi publik. Kedua, akuntabilitas yang diuji melalui akuntabilitas nasional maupun profesional yang bisa dipertanggungjawabkan RAPBD, serta ketiga, partisipasi publik, yaitu penyusunan anggaran melibatkan masyarakat dan pihak-pihak lain melalui musrenbang maupun forum-forum SKPD. Forum diskusi ini bertujuan untuk menyampaikan program-program pembangunan. Atas prestasi yang diperoleh pada penerapan tata kelola pemerintahan pada Pemerintah Daerah Kabupaten Malang, menjadi alasan peneliti untuk memilih Pemerintah kabupaten Malang sebagai objek penelitian serta menjadi fenomena yang menarik untuk diteliti.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, penelitian ini perlu dilakukan untuk membuktikan secara empiris pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah. Pemerintah Daerah Kabupaten Malang menjadi objek penelitian yang tepat untuk menjelaskan fenomena ini karena capaian kinerja yang sangat baik. Selain itu, penelitian ini menambahkan variabel tata kelola pemerintahan yang diuji sebagai variabel moderator atau dengan kata lain memoderasi pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah. Penerapan tata kelola pemerintahan dapat mewujudkan kesejahteraan dan pemerataan pembangunan serta dapat meningkatkan kualitas kinerja individu dan organisasi, sehingga tercipta pemerintahan yang bersih, efektif, efisien, transparan, profesional dan akuntabel.

1.2 Motivasi Penelitian

Penelitian ini dilakukan dalam rangka menguji faktor perilaku dalam penganggaran sektor publik. Berdasarkan uraian latar belakang, penelitian ini dilakukan dengan motivasi yang berdasarkan pada kenyataan-kenyataan sebagai berikut:

Pertama, perbedaan karakteristik obyek penelitian pada penelitian sebelumnya terbukti menghasilkan banyak temuan penelitian yang tidak konsisten. Ketidakkonsistenan hasil temuan dalam kerangka teori atribusi memberi bukti empiris bahwa anggaran partisipatif dan senjangan anggaran memiliki hubungan positif dan signifikan (Lukka, 1988; Young, 1985; Falikhatun, 2007; Ikhsan, 2007; Kartika, 2010; Nasution, 2010; Widyaningsih, 2011; serta Aprilia dan Selvi, 2012). Sementara itu, Collins (1978) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa anggaran partisipatif dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang tidak signifikan. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Dunk (1993) dan Merchant (1985) yang menemukan bahwa anggaran partisipatif memiliki pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, sehingga perlu melakukan pengembangan penelitian dalam pengujian senjangan anggaran yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya. Demikian pula dengan beberapa penelitian mengenai hubungan anggaran partisipatif dan kinerja manajerial dalam kerangka teori penetapan tujuan juga menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Brownell dan Mc Innes, 1986; Sardjito dan Muthaher, 2007; Jermias dan Trisnawati, 2008; Azhar *et al.*, 2009; Agusti, 2012; Dasuki, 2012; Tapatfeto, 2013; Usman dan Selmita, 2013; Yanida, Sudarma, dan Rahman, 2013; serta Akbar dan Soni, 2014) menemukan hubungan positif antara anggaran partisipatif terhadap kinerja manajerial. Di sisi lain penelitian Ferdinand (1995) menunjukkan hubungan negatif, sedangkan beberapa peneliti menemukan hubungan yang tidak signifikan Libby (1999), Yenti (2003), Lau and Lim (2002).

Penelitian ini menggunakan pendekatan lain guna menguji ketidakkonsistenan hasil penelitian sebelumnya dengan melihat karakteristik obyek yang diteliti.

Kedua, melakukan pengembangan konstruk melalui penambahan variabel tata kelola pemerintahan sebagai variabel moderasi yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya, dengan demikian pelaksanaan anggaran partisipatif dengan menginternalisasi prinsip tata kelola pemerintahan dapat meningkatkan kualitas kinerja individu dan organisasi, mengurangi praktek korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN), dan pelaksanaan pemerintahan yang bersih, efektif, efisien, transparan, profesional dan akuntabel (Sanusi, 2012). Hubungan yang sinergis dari berbagai pihak dalam wujud tata kelola pemerintahan ini tentunya akan dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran serta dapat meningkatkan kinerja. Penelitian yang meneliti tentang pengaruh anggaran partisipatif dan motivasi terhadap senjangan anggaran dengan tata kelola pemerintahan sebagai variabel moderasi menunjukkan hasil tidak seperti yang diharapkan. Berdasarkan hasil penelitian Ga (2011), interaksi antara partisipasi anggaran dengan tata kelola pemerintahan tidak berpengaruh signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Hal ini disebabkan penerapan tata kelola pemerintahan masih belum diterapkan dengan baik, sehingga tidak dapat mengurangi kesenjangan anggaran (Ga, 2011).

Ketiga, pemilihan lokasi penelitian di Pemerintah Daerah Kabupaten Malang atas dasar sesuai dengan visi dan misi serta prestasi INABAGUS Award tahun 2014 sebagai wujud terlaksananya tata kelola pemerintahan (tata kelola pemerintahan yang baik). Berdasarkan prestasi tersebut dapat membuktikan apakah tata kelola pemerintahan akan memperkuat pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran yang menjadi fenomena menarik untuk diteliti.

1.3 Rumusan Masalah

Beberapa penelitian yang telah dijelaskan di atas mengenai senjangan anggaran dan pencapaian kinerja sangat berkaitan dengan aspek perilaku individu dalam penyusunan anggaran. Proses penyusunan anggaran dilakukan untuk mencapai tujuan organisasi dengan proses partisipasi oleh semua karyawan yang memiliki wewenang dalam menyusun anggaran. Penelitian ini mengajukan beberapa rumusan masalah terkait dengan pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah dengan menggunakan variabel moderasi tata kelola pemerintahan.

Beberapa penelitian menemukan bukti empiris bahwa partisipasi bawahan mampu mempengaruhi efektivitas dalam penyusunan anggaran, sehingga keterlibatan individu ini akan cenderung mengurangi senjangan anggaran (Dunk, 1993; Young, 1985). Dunk (1993) menjelaskan bahwa terdapat interaksi antara partisipasi dan *budget emphasis* mempunyai hubungan yang negatif dengan kesenjangan anggaran tetapi korelasinya signifikan. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa semakin besar keterlibatan individu dalam struktur pada proses penganggaran maka tingkat partisipasi akan lebih tinggi dan mengakibatkan senjangan anggaran akan semakin rendah.

Hubungan anggaran partisipatif dan kinerja dibuktikan dengan temuan peneliti sebelumnya yang menunjukkan bahwa kinerja dapat ditingkatkan dengan menerapkan anggaran partisipatif. Menurut Brownell (1982), partisipasi penyusunan anggaran merupakan pengaruh dan tingkat keterlibatan seseorang dalam proses penyusunan anggaran. Adanya partisipasi dalam menyusun anggaran akan meningkatkan tanggung jawab mulai dari atasan, level bawah dan menengah. Ide-ide kreatif yang dimiliki bawahan dapat disampaikan kepada atasan untuk mencapai tujuan organisasi. Hasil ini juga didukung oleh penelitian

dari Sardjito dan Muthaher (2007) yang menyatakan bahwa dengan adanya keterlibatan seluruh manajer pada penyusunan anggaran akan mendorong para kabag/kasubag untuk bertanggung jawab terhadap masing-masing tugas yang diembannya sehingga akan meningkatkan kinerjanya agar dapat mencapai target yang telah ditetapkan dalam anggaran.

Secara rinci, rumusan masalah pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah anggaran partisipatif berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran?
2. Apakah tata kelola pemerintahan dapat memperkuat pengaruh negatif anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran?
3. Apakah anggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah?
4. Apakah tata kelola pemerintahan dapat memperkuat pengaruh positif anggaran partisipatif terhadap kinerja aparatur pemerintah?
5. Apakah senjangan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja aparatur pemerintah?
6. Apakah anggaran partisipatif berpengaruh negatif terhadap kinerja aparatur pemerintah melalui senjangan anggaran?

1.4 Tujuan Penelitian

Penelitian ini pada dasarnya bertujuan untuk menemukan bukti empiris serta menjelaskan mengenai pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran dan kinerja di Pemerintah Daerah Kabupaten Malang. Secara rinci, tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Menguji secara empiris pengaruh negatif anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran.

2. Menguji secara empiris peranan tata kelola pemerintahan dalam memperkuat pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran.
3. Menguji secara empiris pengaruh positif anggaran partisipatif dapat terhadap kinerja aparatur pemerintah.
4. Menguji secara empiris bahwa tata kelola pemerintahan dalam memperkuat pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran.
5. Menguji secara empiris pengaruh negatif senjangan anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah.
6. Menguji secara empiris senjangan anggaran sebagai mediasi dari pengaruh anggaran partisipatif terhadap kinerja aparatur pemerintah.

1.5 Kontribusi Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah penelitian, temuan dari penelitian ini dapat berkontribusi secara teori dan praktik. Kontribusi penelitian terhadap teori dan praktik adalah sebagai berikut:

1.5.1 Kontribusi Teori

Hasil studi ini berkontribusi terhadap implementasi teori atribusi dan teori penetapan tujuan untuk menjelaskan terjadinya perilaku dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah di Kabupaten Malang. Penelitian ini dilakukan untuk menambah kajian akuntansi sektor publik dalam bidang keperilakuan penganggaran keuangan daerah. Selain itu, memberikan bukti empiris tambahan atas teori atribusi yang merupakan kecenderungan perilaku individu dalam penyusunan anggaran, baik perilaku yang timbul dari internal (*internal forces*) maupun dari eksternal (*external forces*). Penelitian ini kembali menguji aspek keperilakuan berupa anggaran partisipatif dapat menurunkan senjangan anggaran yang masih memiliki perbedaan hasil penelitian di antara beberapa

peneliti. Penelitian ini menambahkan variabel tata kelola pemerintahan sebagai suatu konsep yang dapat mengurangi senjangan anggaran dan meningkatkan kinerja aparatur pemerintah. Penelitian ini juga memberikan bukti empiris tambahan teori penetapan tujuan, yaitu anggaran dipandang sebagai tujuan yang harus dicapai oleh SKPD melalui komitmen yang tinggi berupa partisipasi pegawai dalam proses penyusunan anggaran.

1.5.2 Kontribusi Praktik

Kontribusi praktik dari penelitian ini adalah dapat memberikan manfaat kepada pegawai setiap SKPD di Pemerintah Daerah Kabupaten Malang dalam proses penyusunan anggaran bahwa partisipasi yang tinggi dapat mengurangi senjangan anggaran dan meningkatkan kinerja aparatur pemerintah.