

BAB III

RERANGKA KONSEPTUAL PENELITIAN

3.1 Rerangka Konsep Penelitian

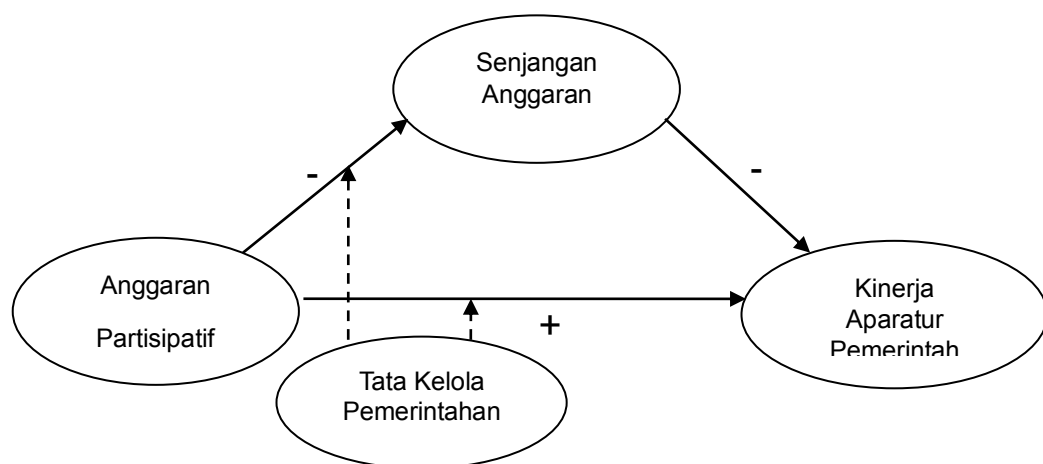
Organisasi pemerintahan dalam era otonomi daerah dituntut untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan, tak terkecuali pada proses penyusunan anggaran. Selain fungsi perencanaan dan pengendalian, anggaran juga memiliki peran dalam evaluasi kinerja pemerintahan. Di sinilah letak permasalahan yang muncul, yaitu ketika anggaran menjadi alat evaluator, pemerintah daerah akan berusaha untuk dapat mencapai kinerja yang baik, sehingga mempengaruhi perilaku penyusun anggaran yang dapat menciptakan apa yang disebut senjangan.

Faktor individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memiliki pengaruh yang sangat besar dalam pencapaian target kinerja pemerintah. Teori atribusi menjelaskan bahwa individu akan cenderung bertindak oleh adanya alasan-alasan pengetahuan (intelektual) lainnya (Robbins, 1996). Setiap individu memiliki paradigma masing-masing terhadap suatu hal yang dilihat atau dijalannya. Senjangan anggaran muncul dari faktor berperilaku yang berusaha mengecilkan kapasitas produktif yang dimiliki. Artinya, individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memiliki peluang untuk menyusun anggaran yang dianggapnya lebih mudah untuk dicapai dan berusaha menentukan standar kerjanya yang akan dapat memudahkan dalam pencapaian target anggaran tersebut (Lukka, 1988). Berdasarkan teori atribusi dalam penelitian ini, *good governance* merupakan *internal force* dari individu yang melakukan penyusunan anggaran karena perilaku tersebut mengarah pada

kemampuan, pengetahuan, atau usaha individu, sedangkan partisipasi anggaran merupakan *external forces* karena perilaku individu berasal dari kerjasama maupun komunikasi yang terbangun antar individu sebagai partisipan penyusun anggaran. Penyusunan anggaran yang melibatkan individu berada dalam struktur pemerintahan dengan beragam persepsi dan perilaku. 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 menjelaskan hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja.

Isu *budgetary slack* (senjangan anggaran) serta pencapaian kinerja dalam anggaran partisipatif telah dibahas oleh beberapa peneliti dengan hasil yang tidak konsisten dan berdasarkan beberapa fenomena. 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). Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh Lukka (1988) membuktikan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, artinya bahwa semakin tingginya partisipasi anggaran, maka *slack* anggaran juga akan semakin tinggi. Jika dilihat dari sisi pencapaian kinerja, hasil penelitian dari Sardjito dan Muthaher, 2007; Usman dan Selmita, 2013; Yanida *et al.*, 2013; serta Akbar dan Soni, 2014) menyatakan bahwa anggaran partisipatif memiliki hubungan positif dengan kinerja aparatur pemerintah. Berbeda dengan penelitian Ferdinand (1995) menunjukkan hubungan negatif, yang artinya anggaran partisipatif tidak dapat meningkatkan kinerja. Hal ini membuat peneliti termotivasi untuk memasukkan faktor kontijensi yang memoderasi (memperkuat atau memperlemah) hubungan antara anggaran partisipatif dengan senjangan

anggaran dan kinerja. Faktor kontijensi yang digunakan adalah tata kelola pemerintahan yang mungkin mempengaruhi anggaran partisipatif dengan senjangan anggaran dan kinerja. Penyusunan anggaran jika diikuti dengan pemahaman tata kelola pemerintahan, maka setiap hasil keputusan anggaran yang dibuat tentunya meliputi pemenuhan aturan yang dibuat sebelumnya. Sudah sepantasnya individu yang terlibat dalam proses penganggaran mengetahui dan mamahami setiap tata kelola yang menyangkut tentang proses penganggaran itu sendiri. Adapun rerangka pikir dalam penelitian ini seperti pada Gambar 3.1 berikut ini:



Gambar 3.1 Rerangka Konsep Penelitian

3.2 Pengembangan Hipotesis

3.2.1 Pengaruh Anggaran Partisipatif, Tata Kelola Pemerintahan terhadap Senjangan Anggaran

Anggaran partisipatif mengacu pada tingkat partisipasi pegawai yang memiliki wewenang dalam proses menyusun anggaran. Pegawai tersebut berpartisipasi dalam mempersiapkan anggaran dan mempengaruhi sasaran anggaran pada masing-masing pusat pertanggungjawaban. Partisipasi anggaran menjadi salah satu upaya yang dapat dilakukan dalam meminimalkan senjangan

anggaran. 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. Hal yang sama juga disampaikan oleh Camman (1976), Onsi (1973), Minan (2005), Utomo (2006), Supanto (2010) dan Abdullah (2014) menunjukkan bahwa anggaran partisipatif yang tinggi dapat menurunkan terjadinya senjangan anggaran.

Berbeda halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Lukka (1988) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Djasuli dan Fadilah (2010) menunjukkan hasil yang sejalan dengan penelitian Lukka (1988), objek penelitian dilakukan pada sektor publik yang menemukan hasil bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hasil yang sama juga disampaikan oleh Lowe dan Shaw (1968) dan Young (1985), Little, *et al.*, (2002), Yuhertiana (2004), Hafsah (2005), Falikhatun (2007), Sudarba (2010), Andriyani dan Hidayati (2010) dan Nasution (2010) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki pengaruh positif terhadap *slack* anggaran, artinya bahwa semakin tingginya partisipasi anggaran, maka *slack* anggaran juga akan semakin tinggi. Bukti empiris ini membuat ketidakkonsistenan hasil, karena sebelumnya tingginya partisipasi anggaran mampu menurunkan senjangan anggaran, namun dengan hasil penelitian

lainnya menjadikan besarnya keterlibatan individu dalam proses penyusunan anggaran malah akan semakin meningkatkan senjangan anggaran.

Partisipasi individu selama proses penyusunan anggaran menjadi salah satu faktor yang mampu menurunkan senjangan anggaran. Berdasarkan teori atribusi, sebagaimana faktor internal individu akan cenderung bertindak atas dasar kemampuan, pengalaman dan pengetahuannya. Selain itu dalam konteks faktor eksternal, kerja sama, maupun komunikasi yang terbangun antar individu dari adanya perilaku penyusun anggaran yang partisipatif mampu meningkatkan efektivitas pelaksanaan penyusunan anggaran yang tercermin melalui rendahnya senjangan anggaran.

Terlebih ketika anggaran partisipatif tersebut diikuti dengan adanya tata kelola pemerintahan, maka setiap hasil keputusan anggaran yang dibuat tentunya meliputi pemenuhan prinsip yang dibuat sebelumnya. Tata kelola pemerintahan merupakan penilaian pada seluruh akuntabilitas terhadap *stakeholders* untuk melaksanakan aktivitas dan fungsi yang dimandatkan oleh pemakai jasa dari suatu organisasi termasuk organisasi publik (pemerintahan). Penyusunan anggaran yang dilakukan oleh SKPD dipengaruhi oleh faktor internal yaitu adanya penerapan tata kelola pemerintahan. Penerapan tata kelola pemerintahan dalam penyusunan anggaran akan mempengaruhi penyusun anggaran yang terdiri atas kepala SKPD dan pegawai SKPD yang berwenang menyusun anggaran untuk sangat berhati-hati dikarenakan harus memenuhi prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan. Penerapan tata kelola pemerintahan dapat meningkatkan kualitas kinerja individu dan organisasi, mengurangi praktek korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN), dan ketatalaksanaan pemerintahan yang bersih, efisien, efektif, transparan, profesional dan akuntabel (Sanusi, 2012). Dengan demikian, penerapan tata kelola pemerintahan ini tentunya juga akan

dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran yang pada akhirnya mengurangi tindakan penyelewengan pada pemerintahan.

Ga (2011) meneliti tentang pengaruh partisipasi anggaran dan motivasi pencapaian kinerja anggaran terhadap kesenjangan anggaran dengan *good governance* sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa partisipasi anggaran dengan *good governance* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti *good governance* tidak dapat berfungsi sebagai variabel yang memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hal ini disebabkan bahwa penerapan *good governance* pada SKPD Kota Kupang masih belum diterapkan dengan baik sehingga tidak dapat mengurangi senjangan anggaran yang terdapat partisipasi anggaran di dalamnya. Selain itu, berdasarkan analisis dan pembahasan hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran yang artinya adanya partisipasi dalam menyusun anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan bahwa responden yang dipilih hanya kepala dinas SKPD yang belum mencerminkan sepenuhnya makna dari anggaran partisipatif dimana partisipan yang terlibat tidak hanya manajer tingkat atas tetapi juga manajer tingkat bawah. 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.

Berdasarkan hal tersebut, peneliti mencoba kembali meneliti dengan memperbaiki keterbatasan penelitian sebelumnya, yaitu objek penelitian yang

berbeda karena tata kelola pemerintahan sesuai dengan visi dan misi Pemerintah Daerah Kabupaten Malang, memperluas sampel penelitian sesuai dengan makna anggaran partisipatif, serta menggunakan alat analisis yang berbeda. Oleh karena itu, ketika pemahaman partisipan terhadap tata kelola pemerintahan dalam menyusun anggaran sangat baik, maka tata kelola pemerintahan tersebut dapat memperkuat pengaruh anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran. Berdasarkan uraian di atas maka peneliti membangun hipotesis sebagai berikut:

H₁: Anggaran partisipatif berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H₂: Tata kelola pemerintahan memperkuat pengaruh negatif anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran.

3.2.2 Pengaruh Anggaran Partisipatif, Tata kelola pemerintahan terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah

Pemerintah daerah meliputi kepala daerah beserta perangkatnya, yaitu badan, dinas, kantor dan unit pelaksana teknis dimana masing-masing merupakan SKPD memiliki fungsi dalam pelayanan publik. Menurut Bastian (2001) kinerja merupakan representasi tingkat pencapaian suatu program, kegiatan dalam perencanaan strategis suatu organisasi demi tercapainya tujuan, sasaran, visi dan misi organisasi. Secara umum kinerja merupakan wujud dari prestasi yang dicapai organisasi dalam periode tertentu.

Partisipasi pegawai dalam menyusun anggaran dapat meningkatkan komitmen dan tanggung jawab terhadap tujuan karena sudah menjadi bagian dari penyusun anggaran tersebut. Teori penetapan tujuan menurut Locke (1968) menyatakan bahwa kinerja akan mengalami peningkatan yang lebih besar melalui penetapan tujuan secara partisipatif dibanding tanpa partisipasi. Milani (1975) dalam penelitiannya mencoba menyoroiti tentang topik umum dalam

partisipasi di dalam pembuatan keputusan dengan penekanan-penekanan khusus pada partisipasi dalam penyusunan anggaran (yaitu pembentukan anggaran operasi). Dalam penelitiannya, Milani (1975) memberikan arti partisipasi sebagai konsep yang digunakan untuk menggambarkan tingkat sejauh mana bawahan diijinkan untuk memilih tindakan mereka sendiri.

Anggaran berbasis kinerja merupakan proses pembangunan yang efisien dan partisipatif yang mana kinerja sebagai tolok ukur keberhasilan suatu organisasi dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Mardiasmo (2009) mengemukakan bahwa salah satu kunci suksesnya organisasi adalah pengukuran kinerja yang reliabel. Sistem pengukuran kinerja sektor publik bertujuan untuk membantu manajer publik dalam menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan non finansial. Penilaian kinerja dilakukan dengan menganalisis perbedaan antara hasil kinerja dengan anggaran yang dibuat. Penilaian kinerja finansial diukur berdasarkan pada anggaran yang telah dibuat. Dengan melibatkan manajer teknis dalam menetapkan standar kinerja, tujuan yang akan dicapai menjadi realistis (Ikhsan, 2010: 228). Selain itu, menetapkan standar kinerja dengan melibatkan manajer teknis juga akan menjadikan kontrak kinerja menjadi lebih efektif (Wibowo, 2013: 75). Hal ini sejalan dengan pernyataan teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) merupakan teori yang dapat digunakan untuk menjelaskan hubungan antara perencanaan dan kinerja.

Temuan peneliti sebelumnya menunjukkan bahwa kinerja dapat ditingkatkan dengan menerapkan anggaran partisipatif. Menurut Brownell (1982), partisipasi anggaran adalah pengaruh serta tingkat keterlibatan seseorang dalam proses penyusunan anggaran yang akan meningkatkan kinerja serta tanggung jawab mulai dari atasan, level bawah dan menengah. Peran bawahan yaitu

menyampaikan ide-ide kepada atasan yang berkaitan dengan pencapaian tujuan organisasi. Hasil yang serupa dari 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) menyatakan bahwa anggaran partisipatif memiliki hubungan positif dengan kinerja aparatur pemerintah. Berbeda dengan penelitian Ferdinand (1995) menunjukkan hubungan negatif, yang artinya anggaran partisipatif tidak dapat meningkatkan kinerja. Hal ini dikarenakan pada penelitian Ferdinand (1995) membagi hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial berdasarkan tingkat desentralisasi, pada tingkat desentralisasi rendah hubungan tersebut menjadi negatif. Beberapa peneliti menemukan hubungan yang tidak signifikan antara partisipasi anggaran dan kinerja Libby (1999), Yenti (2003), Lau and Lim (2002).

Partisipasi dalam penyusunan anggaran menjadi efektif terhadap peningkatan kinerja melalui pendekatan kontijensi untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional satuan kerja. Faktor kontijensi yang digunakan dalam hipotesis ini adalah tata kelola pemerintahan. Seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya, salah satu manfaat penerapan tata kelola pemerintahan adalah dapat meningkatkan kualitas kinerja individu dan organisasi, peningkatan kepedulian terhadap pelayanan, kepuasan serta kepentingan publik. Tata kelola pemerintahan diterapkan untuk berusaha menjaga keseimbangan diantara pencapaian tujuan pemerintahan dan tujuan masyarakat (Pratolo, 2010). Penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan pada dasarnya ditujukan untuk pengelolaan organisasi supaya lebih baik dan pada akhirnya akan mendukung ketercapaian kinerja organisasi seperti yang diharapkan oleh *stakeholders*.

Pratolo (2010) meneliti tentang pengaruh *good government governance* terhadap kinerja SKPD dan kepuasan masyarakat di Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa *good government governance* secara simultan dan parsial berpengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD. Berdasarkan penelitian tersebut, pihak masyarakat merasa belum puas dengan pelayanan pemerintah daerah yang selama ini serta kinerja SKPD yang rendah, sehingga kinerja pemerintah daerah yang dipengaruhi oleh *good governance* belum optimal.

Berdasarkan hal tersebut, peneliti mencoba meneliti dengan model yang berbeda, yaitu menempatkan variabel tata kelola pemerintahan sebagai pemoderasi dari hubungan antara anggaran partisipatif terhadap kinerja. Dengan adanya prinsip tata kelola pemerintahan dan pemahaman partisipan yang sesuai dengan visi dan misi Pemerintah Daerah Kabupaten Malang, maka tata kelola pemerintahan tersebut dapat memperkuat pengaruh anggaran partisipatif terhadap kinerja aparatur pemerintah. Berdasarkan teori dan bukti-bukti empiris yang dikemukakan di atas, maka rumusan hipotesis yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

H₃: Anggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah.

H₄: Tata kelola pemerintahan memperkuat pengaruh positif anggaran partisipatif terhadap kinerja aparatur pemerintah.

3.2.3 Pengaruh Senjangan Anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah

Sebatas pengetahuan peneliti, belum ada teori atau pandangan yang menjelaskan hubungan antara senjangan anggaran atau perilaku individu dengan kinerja. Menurut Onsi (1973) senjangan anggaran dapat dibuat oleh

orang yang terlibat dalam proses menyusun anggaran. Partisipan mempunyai keinginan dan kepentingan yang akan memfasilitasi pencapaian target anggaran. Dengan tercapainya anggaran tersebut maka kinerja akan tercapai. Karsam (2013) telah menemukan bahwa senjangan anggaran dapat mempengaruhi kinerja secara negatif. Selanjutnya, peneliti akan mengkonfirmasi temuan Karsam (2013) dengan membangun hipotesis kelima sebagai berikut:

H₅: Senjangan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja aparatur pemerintah.

3.2.4 Pengaruh Anggaran Partisipatif, Kinerja Aparatur Pemerintah melalui Senjangan Anggaran

Sebatas pengetahuan peneliti, belum ada teori atau pandangan yang menjelaskan hubungan mediasi senjangan anggaran atau perilaku individu pada hubungan antara anggaran partisipatif dengan kinerja. Meski begitu, Hopwood (1976) menyatakan bahwa anggaran partisipatif dapat menurunkan kinerja apabila terdapat faktor situasional. Selanjutnya, Ikhsan (2010: 241) menjelaskan 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.

Selain itu, berdasarkan pada temuan empiris yang telah dilakukan sebelumnya yang menemukan hubungan antara anggaran partisipatif dan senjangan anggaran (Young, 1985; Dunk, 1993; Ikhsan dan Ane, 2007; Falikhatun, 2007; Desmiyawati, 2009; Kartika, 2010; Widyaningsih, 2011; Pratiwi, 2011; serta Aprilia dan Selvi, 2012) dan hubungan antara senjangan anggaran dan kinerja (Karsam, 2013) dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran diduga merupakan variabel intervening pada hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja. Berdasarkan pada pernyataan Hopwood (1976) dan

Ikhsan (2010) serta temuan empiris ini, maka peneliti membangun hipotesis keenam sebagai berikut:

H₆: Anggaran partisipatif berpengaruh negatif terhadap kinerja aparatur pemerintah melalui senjangan anggaran.