

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Otonomi Daerah**

Berdasarkan Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah memberikan definisi otonomi daerah pada pasal 1 ayat 6:

“Otonomi Daerah adalah hak, wewenang dan kewajiban daerah otonomi untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai peraturan perundang-undangan”.

Dengan adanya otonomi daerah berarti telah memindahkan sebagian besar kewenangan yang tadinya berada di pemerintahan pusat diserahkan kepada daerah otonom, sehingga Pemerintah Daerah otonom dapat lebih cepat dalam merespon tuntutan masyarakat daerah sesuai dengan kemampuan yang dimiliki. Kewenangan membuat kebijakan (Perda) sepenuhnya menjadi wewenang daerah otonom, maka dengan adanya otonomi daerah pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan akan dapat berjalan lebih cepat dan berkualitas.

Berdasarkan Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, pemberian otonomi daerah memiliki empat tujuan yaitu:

1. Pemberian otonomi daerah bertujuan untuk mengikutsertakan dan menyalurkan aspirasi masyarakat ke dalam program-program pembangunan baik untuk kepentingan daerah sendiri maupun untuk mendukung kebijakan nasional tentang demokrasi.
2. Pemberian otonomi daerah bertujuan untuk meningkatkan daya guna hasil penyelenggaraan pemerintah terutama dalam memberikan

pelayanan kepada masyarakat dengan memperluas jenis-jenis pelayanan dalam berbagai kebutuhan masyarakat.

3. Pemberian otonomi daerah bertujuan untuk meningkatkan partisipasi serta menumbuhkan kemandirian masyarakat untuk tidak terlalu banyak bergantung kepada pemberian pemerintah dalam proses pertumbuhan daerah sehingga daerah memiliki daya saing kuat.
4. Pemberian otonomi daerah bertujuan menyukseskan pelaksanaan program pembangunan guna tercapainya kesejahteraan yang meningkat.

Dengan kebijakan desentralisasi dan otonomi daerah sebagaimana tercantum dalam UU No. 23 Tahun 2014, penyelenggaraan pemerintahan diharapkan dapat melaksanakan percepatan pembangunan daerah dan meningkatkan pelayanan publik dengan lebih sederhana dan cepat. Keberhasilan penyelenggaraan Pemerintah Daerah dapat menjadi fondasi penting dalam mendukung keberhasilan pelaksanaan pembangunan daerah dan meningkatkan pelayanan publik, yang tentu hasilnya kemudian dapat memberikan kontribusi terhadap tercapainya tujuan pembangunan nasional.

## **2.2. Pemerintah Daerah**

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah mendefinisikan Pemerintahan Daerah pada Pasal 1 Ayat 2, yaitu:

“Pemerintahan Daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh Pemerintah Daerah dan dewan perwakilan rakyat daerah menurut asas

otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.”

Sedangkan definisi Pemerintah Daerah menurut Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah pada Pasal 1 Ayat 3, yaitu:

“Pemerintah Daerah adalah Kepala daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom.”

Aparatur Pemerintah Daerah yaitu gubernur, bupati atau walikota, dan perangkat daerah sebagai unsur penyelenggaraan Pemerintah Daerah. DPRD adalah lembaga perwakilan rakyat daerah yang berkedudukan sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah. Aparatur Pemerintah Daerah meliputi para pejabat yang memiliki tingkatan dalam jabatan struktural (Eselon). Pejabat pada tingkatan paling bawah dalam tataran pemerintahan daerah adalah pejabat Eselon IV atau pejabat setingkat Kepala Sub Bagian, Kepala Sub Bidang, dan Kepala Seksi, sedangkan pejabat setingkat di atasnya adalah pejabat Eselon III atau pejabat setingkat Sekretaris, Kepala Bagian, dan Kepala Bidang. Pejabat setingkat di atasnya lagi yaitu pejabat Eselon II atau pejabat setingkat Kepala Badan dan Kepala Dinas.

### **2.3. Anggaran**

Menurut Mahsun dkk (2012), anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu

yang dinyatakan dalam ukuran moneter. Dalam organisasi sektor publik, anggaran merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan aktivitas yang penting karena berkaitan dengan proses penentuan alokasi dana untuk setiap program maupun aktivitas.

Mardiasmo (2002) berpendapat bahwa wujud dari penyelenggaraan otonomi daerah adalah sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efisien, efektif, adil dan merata untuk mencapai akuntabilitas publik. Anggaran diperlukan dalam pengelolaan sumber daya tersebut dengan baik untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh masyarakat dan untuk menciptakan akuntabilitas terhadap masyarakat.

Pemerintah Daerah setiap tahun menyusun anggaran tahunan yang biasa disebut dengan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD). Dalam UU No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, menyebutkan bahwa fungsi APBD adalah fungsi otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi. Fungsi otorisasi mengandung arti bahwa APBD menjadi dasar untuk melaksanakan pendapatan dan belanja pada tahun yang bersangkutan. Fungsi perencanaan mengandung arti bahwa APBD menjadi pedoman bagi manajemen dalam merencanakan kegiatan pada tahun yang bersangkutan. Fungsi pengawasan mengandung arti bahwa APBD menjadi pedoman untuk menilai apakah kegiatan penyelenggaraan pemerintahan negara sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan. Fungsi alokasi mengandung arti bahwa APBD harus

diarahkan untuk mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya, serta meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian. Fungsi distribusi mengandung arti bahwa kebijakan APBD harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan.

#### **2.4. Karakteristik Tujuan Anggaran**

Kenis (1979) berpendapat bahwa terdapat 6 (enam) macam karakteristik tujuan anggaran (*budgetary goal characteristics*) yaitu partisipasi anggaran (*budgetary participation*), kejelasan tujuan anggaran (*budget goal clarity*), evaluasi anggaran - *general* (*budgetary evaluation - general*), evaluasi anggaran - *punitive* (*budgetary evaluation - punitive*), umpan balik anggaran (*budgetary feedback*), dan kesulitan tujuan anggaran (*budgetary goal difficulty*).

##### **2.4.1. Partisipasi Anggaran**

Terdapat berbagai pengertian mengenai partisipasi anggaran. Menurut Kenis (1979), partisipasi anggaran mengacu pada sejauh mana manajer berpartisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap pusat tanggung jawab mereka. Sedangkan menurut Brownell (1982) partisipasi anggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut. Eker (2006) berpendapat bahwa partisipasi anggaran merupakan partisipasi manajer puncak dan bawahannya untuk proses penentuan sumber daya menggunakan kegiatannya sendiri. Dimensi partisipasi

anggaran ialah keterlibatan aparatur Pemerintah Daerah dalam penyusunan anggaran, dengan elemen sebagai berikut:

1. Pengaruh dalam penyusunan rencana anggaran.
2. Kesempatan dalam berpartisipasi menyusun anggaran.
3. Pengendalian penyusunan anggaran.
4. Pendapat dan pemikiran diminta dalam menyusun anggaran.
5. Penetapan rencana anggaran.

#### **2.4.2. Kesulitan Tujuan Anggaran**

Kenis (1979) mengemukakan bahwa tujuan anggaran memiliki tingkatan dari yang sangat longgar dan mudah dicapai hingga sangat ketat dan sulit untuk dicapai. Tujuan yang dengan mudah dapat dicapai, gagal memperlihatkan suatu tantangan terhadap pelakunya dan memiliki sedikit efek motivasi. Di lain pihak, tujuan yang sangat ketat dan sulit untuk dicapai membawa pada perasaan gagal, frustrasi, tingkat aspirasi yang rendah, dan penolakan pada tujuan tersebut. Hal ini mengidentifikasikan bahwa tujuan anggaran yang sangat ketat dan sulit untuk dicapai merupakan tingkat kesulitan tujuan anggaran. Dimensi kesulitan tujuan anggaran ialah bagaimana mencapai tujuan anggaran itu sendiri, yang meliputi elemen sebagai berikut:

1. Tidak banyak masalah dalam mencapai tujuan anggaran.
2. Tujuan anggaran cukup sulit untuk dicapai.
3. Upaya untuk mencapai tujuan anggaran.
4. Peran pengetahuan dan keterampilan dalam mencapai tujuan anggaran.

## 5. Pengkarakterisasian tujuan anggaran.

### 2.4.3. Evaluasi Anggaran - *General*

Menurut Kenis (1979) evaluasi anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpangan atas anggaran ke departemen yang bersangkutan dan digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja manajemen. Dengan kata lain anggaran yang digunakan dalam evaluasi kinerja cenderung dapat mempengaruhi perilaku, sikap, dan kinerja mereka. Evaluasi anggaran dengan pendekatan *general* pada dasarnya dapat memberikan dampak yang positif bagi sikap dan perilaku karyawan, karena dengan adanya evaluasi anggaran karyawan akan merasa terdorong untuk memberikan kinerja yang lebih baik lagi. Dimensi evaluasi anggaran - *general* ialah pembahasan mengenai penyimpangan anggaran serta tanggung jawab atas penyimpangan tersebut, dengan elemen sebagai berikut:

1. Penyebutan RKA-SKPD saat membahas tentang efisiensi dan efektivitas.
2. Pembahasan tentang penyimpangan anggaran saat evaluasi kinerja.
3. Pembahasan tentang penyimpangan anggaran sebagai faktor pertimbangan kenaikan gaji.
4. Pemberian tanggung jawab atas penyimpangan anggaran di SKPD.

### 2.4.4. Evaluasi Anggaran – *Punitive*

Menurut Kenis (1979) evaluasi anggaran menunjuk pada luasnya perbedaan anggaran yang digunakan kembali oleh individu pimpinan departemen

dan digunakan dalam evaluasi kinerja mereka. Evaluasi anggaran yang bersifat *punitive* ini dapat mengakibatkan sikap dan perilaku yang negatif pada karyawan. Dimensi evaluasi anggaran – *punitive* yaitu sikap ketidakpuasan pimpinan terhadap penyimpangan anggaran, dengan elemen sebagai berikut:

1. Pembahasan peningkatan pekerjaan dalam memenuhi tujuan anggaran.
2. Ketidakpuasan pimpinan terhadap hasil penganggaran yang tidak terpenuhi.
3. Reaksi marah pimpinan ketika terjadi penyimpangan anggaran.
4. Penjelasan kepada pimpinan mengenai anggaran yang tidak dapat teratasi.

#### **2.4.5. Umpan Balik Anggaran**

Kenis (1979) menyatakan bahwa umpan balik terhadap sasaran anggaran yang dicapai adalah variabel penting yang memberikan motivasi kepada manajer. Jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang diperoleh dari upayanya untuk mencapai sasaran, maka ia tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan, dan tidak ada insentif untuk menunjukkan kinerja yang lebih baik, dan pada akhirnya menjadi tidak puas. Dimensi umpan balik anggaran ialah bagaimana umpan balik tersebut didapatkan, dengan elemen sebagai berikut:

1. Penerimaan umpan balik sesuai prestasi yang diraih.
2. Umpan balik dan pengarahan diberikan terkait dengan penyimpangan anggaran.

3. Peran pimpinan dalam penilaian kinerja untuk mencapai tujuan anggaran.

#### **2.4.6. Kejelasan Tujuan Anggaran**

Menurut Kenis (1979), kejelasan tujuan anggaran mengacu pada sejauh mana tujuan anggaran telah dinyatakan secara spesifik dan jelas, serta dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya. Sedangkan Locke (1968), menyatakan bahwa penetapan tujuan spesifik akan lebih produktif daripada tidak menetapkan tujuan spesifik. Hal ini akan mendorong karyawan untuk melakukan yang terbaik bagi pencapaian tujuan yang dikehendaki sehingga dapat berimplikasi pada peningkatan kinerja. Dimensi kejelasan tujuan anggaran ialah tujuan anggaran harus spesifik, jelas dan mudah dipahami, dengan elemen sebagai berikut:

1. Pengetahuan mengenai tujuan anggaran.
2. Pemikiran mengenai tujuan anggaran.
3. Pemahaman mengenai tujuan anggaran.
4. Prioritas terhadap tujuan anggaran.

#### **2.5. Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Menurut Prawirosentono (1999) kinerja adalah hasil kerja yang dapat dicapai oleh seseorang atau sekelompok orang dalam organisasi, sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab masing-masing dalam rangka upaya mencapai tujuan organisasi bersangkutan secara legal, tidak melanggar hukum dan sesuai

dengan moral maupun etika. Sedangkan dalam PP Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menjelaskan bahwa kinerja adalah keluaran/hasil dari kegiatan/program yang akan atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang terukur. Untuk mengetahui sejauh mana hasil tersebut telah dicapai, maka kinerja perlu untuk diukur. Penilaian kinerja adalah suatu sistem yang digunakan untuk menilai dan mengetahui apakah seseorang telah melaksanakan pekerjaan masing-masing secara keseluruhan atau suatu proses yang terjadi di dalam organisasi untuk menilai atau mengetahui kinerja seseorang.

Kenis (1979) mengungkapkan bahwa kinerja karyawan dapat diukur dari tiga hal, yaitu kinerja anggaran (*budgetary performance*), efisiensi biaya (*cost efficiency*), serta prestasi kerja (*job performance*). Menurut Kenis (1979), kinerja anggaran (*budgetary performance*) ialah intensitas karyawan dalam mencapai tujuan anggarannya. Elemen dari kinerja anggaran adalah pencapaian target anggaran di unit kerja aparatur. Menurut Muchdoro (1997), efisiensi biaya adalah tingkat kehematan dan pengorbanan ekonomi yang dilakukan untuk mencapai hasil yang dicapai dalam waktu tertentu. Elemen dari efisiensi biaya adalah pemanfaatan biaya kegiatan/program/kebijakan yang telah ditetapkan dalam APBD pada unit kerja. Sedangkan menurut Gibson, dkk (2003), prestasi kerja (*job performance*) adalah hasil dari pekerjaan yang terkait dengan tujuan organisasi, efisiensi dan keefektifan kinerja lainnya. Elemen dari *job performance* adalah prestasi kerja keseluruhan aparatur.

## 2.6. Hubungan Anggaran dengan Kinerja

Menurut Nafarin (2000) anggaran adalah suatu rencana keuangan periodik yang disusun berdasarkan program-program yang telah disahkan. Dengan kata lain, anggaran merupakan rencana tertulis mengenai kegiatan suatu organisasi yang dinyatakan secara kuantitatif dan umumnya dinyatakan dalam satuan uang untuk jangka waktu tertentu. Sedangkan menurut Rudianto (2009) anggaran adalah rencana kerja organisasi di masa mendatang yang diwujudkan dalam bentuk kuantitatif, formal dan sistematis.

Menurut Mahsun dkk (2012) kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target-target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolok ukurnya.

Kenis (1979) berpendapat bahwa anggaran tidak hanya menjadi sebuah rencana keuangan yang dikelompokkan ke dalam tujuan, biaya dan pendapatan untuk pusat tanggung jawab sebuah organisasi, tetapi juga sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja, serta motivasi. Pengetahuan tentang tujuan yang dianggarkan serta informasi mengenai sejauh mana tujuan tersebut telah diterima menjadi dasar oleh pimpinan dalam pengukuran efisiensi, pengidentifikasian masalah, dan pengendalian biaya.

Demikian halnya dalam koordinasi berbagai kegiatan fungsional perusahaan, juga dapat dicapai melalui proses persiapan anggaran dan aplikasi. Selain itu informasi dari anggaran membantu manajemen dalam mengevaluasi kinerja karyawan, sehingga mereka dapat memberikan sebuah penghargaan maupun hukuman yang setimpal. Oleh sebab itu dalam konteks ini anggaran merupakan suatu bagian yang penting dari suatu sistem motivasi organisasi yang dirancang demi meningkatkan sikap dan kinerja manajerial.

Mardiasmo (2002) menambahkan teori milik Kenis, dengan menyebutkan bahwa fungsi anggaran sektor publik salah satunya sebagai alat penilaian kinerja. Maksud dari anggaran sebagai alat penilaian kinerja, karena anggaran merupakan wujud komitmen dari *budget holder* (eksekutif) kepada pemberi wewenang (legislatif). Kinerja eksekutif akan dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa anggaran memiliki peran yang sangat penting dalam penilaian kinerja karyawan. Dengan kata lain kinerja aparatur yang dimaksud ialah pelaksanaan APBD dalam satu semester/tahun. Salah satu cara dalam penilaian kinerja tersebut ialah dengan membandingkan antara apa yang tertuang di dalam anggaran dengan realisasinya. Jika realisasi dari anggaran tersebut rendah maupun tidak sesuai dengan yang ditetapkan sebelumnya, maka dapat dikatakan bahwa telah terjadi inefisiensi dan infektivitas dalam pelaksanaan kegiatan.

Bila dikaitkan dengan karakteristik tujuan anggaran, keenam komponen tersebut yakni partisipasi anggaran, kesulitan tujuan anggaran, evaluasi anggaran - *general*, evaluasi anggaran - *punitive*, umpan balik anggaran, serta kejelasan

tujuan anggaran memiliki hubungan yang erat dengan kinerja aparatur Pemerintah Daerah. Pertama, ketika aparatur Pemerintah Daerah aktif dalam menyusun anggaran maka proses tersebut akan menumbuhkan tanggung jawab yang lebih tinggi dalam diri mereka, sehingga pelaksanaan APBD berjalan dengan baik. Kedua, tingkat kesulitan tujuan anggaran mempengaruhi kinerja aparatur Pemerintah Daerah. Apabila aparatur mengalami kesulitan dalam mencapai tujuan anggarannya, maka mereka semakin tidak termotivasi untuk bekerja sehingga menghasilkan kinerja yang tidak sesuai dengan yang diharapkan. Ketiga, evaluasi anggaran digunakan dalam menelusuri penyimpangan-penyimpangan yang terjadi di SKPD. Namun hal ini akan memberikan dua dampak pada kinerja aparatur Pemerintah Daerah, yaitu positif dan negatif. Dampak positif diwakili oleh evaluasi anggaran – *general* yang memotivasi aparatur dalam memperbaiki kinerja di tahun berikutnya. Sedangkan dampak negatif diwakili oleh evaluasi anggaran – *punitive* yang membuat aparatur merasa tertekan dalam melakukan pekerjaannya, sehingga mengakibatkan kinerja mereka yang memburuk. Keempat, aparatur memberikan umpan balik atas beban kerja ( kegiatan ) yang menjadi tanggungjawabnya, apabila kegiatan diselesaikan dengan baik maka aparatur akan merasa puas sehingga termotivasi untuk menghasilkan kinerja yang lebih baik lagi. Terakhir, apabila tujuan anggaran tersebut jelas dan mudah dipahami maka akan mempermudah aparatur dalam melaksanakan APBD.

## 2.7. Penelitian Terdahulu

Penelitian sebelumnya yang relevan dengan permasalahan yang dikemukakan pada penelitian ini adalah penelitian yang dilakukan oleh Kenis (1979) di Pabrik yang berlokasi di New Jersey area Philadelphia. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, evaluasi anggaran – *general* berpengaruh positif terhadap *budgetary performance*, dan evaluasi anggaran – *punitive* berpengaruh negatif terhadap *budgetary performance*. Sedangkan umpan balik anggaran dan kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap *budgetary performance*. Selain itu kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap *cost efficiency*, dan partisipasi anggaran, kesulitan tujuan anggaran, evaluasi anggaran – *general*, evaluasi anggaran – *punitive*, umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap *cost efficiency*. Yang terakhir, variabel partisipasi anggaran, kesulitan tujuan anggaran, evaluasi anggaran – *general*, evaluasi anggaran – *punitive*, umpan balik anggaran, dan kejelasan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap *job performance*.

Ningsih (2011) di Pemerintah Daerah Kabupaten Klaten. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan tujuan anggaran dan umpan balik anggaran secara parsial berpengaruh positif terhadap kinerja pegawai Pemerintah Daerah. Sedangkan kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja pegawai Pemerintah Daerah, dan evaluasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja pegawai Pemerintah Daerah.

Penelitian lain dilakukan oleh Wardani dan Sudaryanti (2015) di Kabupaten Banjarnegara. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran

dan kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah. Sedangkan evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, dan kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah.

Penelitian Apriani, dkk (2016) di Kota Pekanbaru menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, evaluasi anggaran, dan umpan balik anggaran, secara parsial berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Kota. Sedangkan kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Kota.

Penelitian Munawar (2006) di Kabupaten Kupang menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur Pemerintah Daerah. Sedangkan kejelasan tujuan anggaran dan kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparatur Pemerintah Daerah.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya ialah obyek yang diteliti. Obyek penelitian ini adalah SKPD di Kabupaten Magetan, juga sepanjang pengetahuan peneliti topik ini belum pernah diteliti di obyek tersebut. Selain itu penelitian ini mengukur kinerja dari tiga aspek yaitu *budgetary performance*, *cost efficiency*, *job performance*, dan sepanjang pengetahuan peneliti belum pernah dilakukan di Indonesia sebelumnya.

Tabel 2.1.

Tabel Penelitian Terdahulu

Nama	Variabel	Objek	Hasil
Kenis (1979)	Variabel Independen: 1. Partisipasi penyusunan anggaran. 2. Kesulitan tujuan anggaran. 3. Umpan balik anggaran 4. Evaluasi anggaran – <i>general</i> 5. Evaluasi anggaran – <i>punitive</i> 6. Kejelasan tujuan anggaran  Variabel Dependen: 1. Kinerja manajerial (yang diukur dengan <i>job performance</i> , <i>cost efficiency</i> , dan <i>job performance</i> ) 2. Sikap Manajerial	Pabrik yang berlokasi di New Jersey area Philadelphia.	1. Partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, evaluasi anggaran – <i>general</i> berpengaruh positif terhadap <i>budgetary performance</i> . 2. Evaluasi anggaran – <i>punitive</i> berpengaruh negatif terhadap <i>budgetary performance</i> . 3. Umpan balik anggaran dan kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap <i>budgetary performance</i> . 4. Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap <i>cost efficiency</i> . 5. Partisipasi anggaran, kesulitan tujuan anggaran, evaluasi anggaran – <i>general</i> , evaluasi anggaran – <i>punitive</i> , dan umpan balik anggaran tidak berpengaruh terhadap <i>cost efficiency</i> . 6. Partisipasi anggaran, kesulitan tujuan anggaran, evaluasi anggaran – <i>general</i> , evaluasi anggaran – <i>punitive</i> , umpan balik anggaran, dan kejelasan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap <i>job performance</i> .
Ningsih (2011)	Variabel Independen: 1. Partisipasi penyusunan anggaran. 2. Kejelasan tujuan	Pemerintah Daerah Kabupaten Klaten.	1. Partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan tujuan anggaran dan umpan balik anggaran secara parsial berpengaruh positif terhadap kinerja pegawai Pemerintah Daerah.

	<p>anggaran.</p> <p>3. Umpan balik anggaran</p> <p>4. Evaluasi anggaran</p> <p>5. Kesulitan tujuan anggaran</p> <p>Variabel Dependen:</p> <p>1. Kinerja pegawai Pemerintah Daerah.</p>		<p>2. Evaluasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja pegawai Pemerintah Daerah.</p> <p>3. Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja pegawai Pemerintah Daerah.</p>
Wardani dan Sudaryanti (2015)	<p>Variabel Independen:</p> <p>1. Partisipasi anggaran</p> <p>2. Kejelasan tujuan anggaran.</p> <p>3. Evaluasi anggaran.</p> <p>4. Umpan balik anggaran.</p> <p>5. Kesulitan tujuan anggaran.</p> <p>Variabel Dependen:</p> <p>1. Kinerja aparat Pemerintah Daerah.</p>	Pemerintah Daerah Kabupaten Banjarnegara.	<p>1. Partisipasi anggaran dan kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah.</p> <p>2. Evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah.</p>
Apriani, dkk (2016)	<p>Variabel Independen:</p> <p>1. Partisipasi anggaran.</p> <p>2. Kejelasan tujuan anggaran.</p> <p>3. Umpan balik anggaran.</p> <p>4. Evaluasi anggaran</p>	Pemerintah Kota Pekanbaru.	<p>1. Partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, evaluasi anggaran, umpan balik anggaran, secara parsial berpengaruh positif terhadap kinerja aparat Pemerintah Kota.</p> <p>2. Kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Kota.</p>

	<p>5. Kesulitan tujuan anggaran.</p> <p>Variabel Dependen:</p> <p>1. Kinerja aparat Pemerintah Kota Pekanbaru.</p>		
Munawar dkk (2006)	<p>Variabel Independen:</p> <p>1. Partisipasi anggaran. 2. Kejelasan tujuan anggaran. 3. Evaluasi anggaran. 4. Umpan balik anggaran. 5. Kesulitan tujuan anggaran.</p> <p>Variabel Dependen:</p> <p>1. Perilaku aparatur Pemerintah Daerah. 2. Sikap aparatur Pemerintah Daerah. 3. Kinerja aparatur Pemerintah Daerah.</p>	Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang	<p>1. Partisipasi anggaran, evaluasi anggaran dan umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur Pemerintah Daerah.</p> <p>2. Kejelasan tujuan anggaran dan kesulitan tujuan anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparatur Pemerintah Daerah.</p>

## **2.7. Pengembangan Hipotesis**

### **2.7.1. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Menurut Kenis (1979), partisipasi anggaran mengacu pada sejauh mana manajer berpartisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap pusat tanggung jawab mereka. Tujuan dilakukannya partisipasi penyusunan anggaran adalah agar anggaran yang ditetapkan nantinya dapat sesuai dengan keadaan yang terjadi. Partisipasi penyusunan anggaran merupakan ciri dari penyusunan anggaran yang menekankan kepada partisipasi aparatur Pemerintah Daerah untuk mempertanggung jawabkan proses penyusunan anggaran. Dengan adanya partisipasi anggaran, aparatur akan memiliki rasa tanggung jawab yang lebih tinggi sehingga termotivasi untuk memberikan kinerja yang lebih baik. Dengan kata lain partisipasi aparatur Pemerintah Daerah dalam menyusun anggaran akan menyebabkan kinerja anggaran yang baik, karena mereka akan semakin sering mencapai tujuan anggarannya. Selain itu *cost efficiency* dalam setiap program yang dilakukan oleh SKPD akan menjadi lebih baik pula, sehingga membuat prestasi kerja aparatur tersebut semakin meningkat dari waktu ke waktu. Hasil penelitian Kenis (1979) di Philadelphia, Ningsih (2011) di Kabupaten Klaten, Wardani dan Sudaryanti (2015) di Kabupaten Banjarnegara, Apriani dkk (2016) di Kota Pekanbaru, dan Munawar dkk (2006) di Kabupaten Kupang membuktikan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan arah positif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran (*budgetary performance*) aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>2</sub>: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *cost efficiency* aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>3</sub>: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *job performance* aparatur Pemerintah Daerah.**

### **2.7.2. Pengaruh Kesulitan Tujuan Anggaran Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Kenis (1979) mengemukakan bahwa tujuan anggaran memiliki tingkatan dari yang sangat longgar dan mudah dicapai hingga sangat ketat dan sulit untuk dicapai. Tujuan yang dengan mudah dapat dicapai, gagal memperlihatkan suatu tantangan terhadap pelakunya dan memiliki sedikit efek motivasi. Di lain pihak, tujuan yang sangat ketat dan sulit untuk dicapai membawa pada perasaan gagal, frustrasi, tingkat aspirasi yang rendah, dan penolakan pada tujuan tersebut. Jika dikaitkan dengan kinerja aparatur Pemerintah Daerah, maka kesulitan tujuan anggaran merupakan tingkat kesulitan pencapaian anggaran program serta kegiatan yang dipersepsikan oleh individu dalam suatu SKPD. Bilamana aparatur mengalami kesulitan dalam mencapai tujuan anggarannya, maka mereka semakin tidak termotivasi untuk bekerja sehingga menghasilkan kinerja yang menurun atau tidak sesuai dengan yang diharapkan. Dengan kata lain, kinerja anggaran aparatur maupun *cost efficiency* setiap program yang dilakukan pada SKPD tersebut akan semakin memburuk. Selain itu juga kesulitan tujuan anggaran akan membuat s aparatur menurun. Hasil penelitian Ningsih (2011) di Kabupaten Klaten membuktikan

bahwa kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan arah negatif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

**H<sub>4</sub>: Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja anggaran (*budgetary performance*) aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>5</sub>: Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif terhadap *cost efficiency* aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>6</sub>: Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif terhadap *job performance* aparatur Pemerintah Daerah.**

### **2.7.3. Pengaruh Evaluasi Anggaran-*General* Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Menurut Kenis (1979) evaluasi anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpangan atas anggaran ke departemen yang bersangkutan dan digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja manajemen. Maka evaluasi anggaran pada Pemerintah Daerah dapat diartikan sebagai sejauh mana selisih anggaran dan kegiatan pada SKPD yang ditelusur oleh pimpinan kepada masing-masing bawahan. Evaluasi anggaran ini digunakan dalam menelusuri penyimpangan-penyimpangan yang terjadi sehingga dapat menjadi bahan masukan yang bertujuan untuk memperbaiki kinerja aparatur di tahun berikutnya. Maka dari itu, evaluasi anggaran-*general* memberikan motivasi aparatur agar dapat mencapai tujuan anggarannya, juga *cost efficiency* program/kegiatan yang

ditetapkan APBD akan semakin membaik pula. Hal ini baik secara langsung maupun tidak langsung akan menyebabkan prestasi kerja aparatur yang semakin meningkat. Hasil penelitian milik Munawar, dkk (2006) di Kabupaten Kupang dan Apriani dkk (2016) di Kota Pekanbaru membuktikan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan arah positif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

**H<sub>7</sub>: Evaluasi anggaran-general berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran (*budgetary performance*) aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>8</sub>: Evaluasi anggaran-general berpengaruh positif terhadap *cost efficiency* aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>9</sub>: Evaluasi anggaran-general berpengaruh positif terhadap *job performance* aparatur Pemerintah Daerah.**

#### **2.7.4. Pengaruh Evaluasi Anggaran-*Punitive* Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Menurut Bastian (2006), evaluasi anggaran terjadi bukan hanya untuk pemenuhan program mendesak yang muncul di tahun berjalan, tetapi juga persiapan untuk penyusunan anggaran tahun depan. Dengan kata lain, evaluasi anggaran menjadi titik awal untuk menentukan anggaran di tahun yang akan datang. Evaluasi anggaran pada dasarnya membandingkan antara anggaran yang disusun dengan pelaksanaannya, sehingga dapat ditemukan penyimpangan yang terjadi. Evaluasi anggaran – *punitive* dapat menyebabkan sikap negatif pada

aparatur Pemerintah Daerah. Hal ini dapat terjadi karena dengan adanya evaluasi anggaran, aparatur akan merasa tertekan sehingga berkurangnya motivasi bekerja yang menyebabkan kinerja menurun. Hasil penelitian Kenis (1979) yang membuktikan bahwa evaluasi anggaran – *punitive* berpengaruh negatif terhadap kinerja. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan arah negatif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

**H<sub>10</sub>: Evaluasi anggaran-*punitive* berpengaruh negatif terhadap kinerja anggaran (*budgetary performance*) aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>11</sub>: Evaluasi anggaran-*punitive* berpengaruh negatif terhadap *cost efficiency* aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>12</sub>: Evaluasi anggaran-*punitive* berpengaruh negatif terhadap *job performance* aparatur Pemerintah Daerah.**

#### **2.7.5. Pengaruh Umpan Balik Anggaran Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Kenis (1979) menyatakan bahwa umpan balik terhadap sasaran anggaran yang dicapai adalah variabel penting yang memberikan motivasi kepada manajer. Umpan balik anggaran dapat menunjukkan sejauh mana sasaran anggaran telah dicapai. Apabila pelaksana anggaran tidak mengetahui hasil usahanya maka mereka tidak akan memiliki target apakah pekerjaan tersebut telah sesuai dengan kriteria atau tidak. Dengan kata lain umpan balik anggaran sangat penting bagi aparatur Pemerintah Daerah, karena menjadi tolok ukur dalam penilaian kinerja

mereka. Apabila kegiatan berhasil diselesaikan dengan baik, maka aparatur akan merasa puas sehingga termotivasi untuk menghasilkan kinerja yang lebih baik lagi. Jika dikaitkan dengan kinerja anggaran maka aparatur akan semakin ingin mencapai tujuan anggarannya sesering mungkin, juga berdampak pada *cost efficiency* program/kegiatan di SKPD yang menjadi lebih baik lagi. Hal ini juga akan berdampak positif bagi prestasi kerja aparatur Pemerintah Daerah. Hasil penelitian Ningsih (2011) di Kabupaten Klaten membuktikan bahwa umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur Pemerintah Daerah. Hasil penelitian ini didukung oleh Apriani, dkk (2016) di Kota Pekanbaru dan Munawar, dkk (2006) di Kabupaten Kupang. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan arah positif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

**H<sub>13</sub>: Umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran (*budgetary performance*) aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>14</sub>: Umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap *cost efficiency* aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>15</sub>: Umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap *job performance* aparatur Pemerintah Daerah.**

#### **2.7.6. Pengaruh Kejelasan Tujuan Anggaran Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah**

Locke (1968) menguraikan bahwa kejelasan tujuan anggaran disengaja untuk mengatur perilaku karyawan. Ketidakjelasan tujuan anggaran akan

menyebabkan pelaksana anggaran menjadi bingung, tidak tenang, dan tidak puas dalam bekerja. Hal ini menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan. Dengan kata lain anggaran daerah harus dapat menjadi tolak ukur pencapaian kinerja yang diharapkan, sehingga perencanaannya dapat menggambarkan sasaran kinerja yang jelas. Ketika tujuan anggaran jelas dan mudah dimengerti, maka aparatur Pemerintah Daerah akan semakin bersemangat dalam mencapai tujuan anggarannya. Hal ini pun berdampak pada *cost efficiency* di setiap program/kegiatan SKPD yang akan berjalan dengan baik, sehingga prestasi kerja aparatur Pemerintah Daerah pun akan dinilai baik pula. Hasil penelitian Kenis (1979) di Philadelphia, Ningsih (2011) di Kabupaten Klaten, Wardani dan Sudaryanti (2015) di Kabupaten Banjarnegara, Apriani, dkk (2016) di Kota Pekanbaru membuktikan bahwa variabel kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja. Berdasarkan teori dan hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan arah positif, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

**H<sub>16</sub>: Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja anggaran (*budgetary performance*) aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>17</sub>: Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap *cost efficiency* aparatur Pemerintah Daerah.**

**H<sub>18</sub>: Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh positif terhadap *job performance* aparatur Pemerintah Daerah.**