

DISERTASI

**PERAN PARTISIPASI ANGGARAN, KEJELASAN SASARAN
ANGGARAN, KOMITMEN DAN BUDAYA SEBAGAI
PEMEDIASI TERHADAP KINERJA
APARATUR PEMERINTAH**

**THE ROLE OF BUDGET PARTICIPATION, CLARITY OF BUDGET
TARGETS, COMMITMENT, AND CULTURE AS MEDIATOR ON
THE PERFORMANCE OF GOVERNMENT APPARATUS**

disusun dan diajukan oleh

**FRENGKY MANDACAN
A023202003**



kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

**PERAN PARTISIPASI ANGGARAN, KEJELASAN SASARAN
ANGGARAN, KOMITMEN DAN BUDAYA SEBAGAI
PEMEDIASI TERHADAP KINERJA
APARATUR PEMERINTAH**

**THE ROLE OF BUDGET PARTICIPATION, CLARITY OF BUDGET
TARGETS, COMMITMENT, AND CULTURE AS MEDIATOR ON
THE PERFORMANCE OF GOVERNMENT APPARATUS**

**Disertasi
Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar Doktor**

Program Studi Ilmu Akuntansi

disusun dan diajukan oleh

**FRENGKY MANDACAN
A023202003**

kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

HALAMAN PENGESAHAN DISERTASI

PERAN PARTISIPASI ANGGARAN, KEJELASAN SASARAN ANGGARAN, KOMITMEN DAN BUDAYA SEBAGAI PEMEDIASI TERHADAP KINERJA APARATUR PEMERINTAH

Disusun dan diajukan oleh

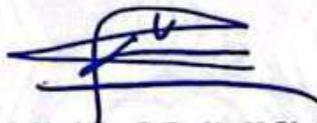
FRENGKI MANDACAN
A023202003

Telah dipertahankan dihadapan Panitia Ujian dalam rangka penyelesaian Program Studi
Program Doktor Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis,
Universitas Hasanuddin

pada tanggal **10 Juli 2024**
Dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Promotor



Prof. Dr. Arifuddin, S.E., Ak. M.Si., CA
NIP. 196406091992031003

Ko Promotor I,



Prof. Dr. Syamsuddin, S.E., Ak., M.Si., CA
NIP. 196704141994121001

Ko Promotor II,



Dr. Darmawati, S.E., Ak., M.Si., CA
NIP. 196705181998022001

Ketua Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi



Dr. Ratna Ayu Damayanti SE., M.Soc., Sc., CA
NIP. 196703191992032003

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin,



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si., CIPM
NIP. 19640205 198810 1 001

PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : Frengky Mandacan
No.Induk Mahasiswi : A023202003
Program Studi : Ilmu Akuntansi
Jenjang Pendidikan : Doktor (S3)
Fakultas : Ekonomi Dan Bisnis Unhas

Menyatakan dengan ini karya tulisan saya berjudul:
Peran Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Dan Budaya Sebagai
Pemediasi Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah

Adalah karya tulisan saya sendiri dan bukan merupakan pengambilan alihan tulisan orang lain
bahwa Disertasi yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri.

Apabila dikemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan
disertasi ini hasil karya orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Demikian surat pernyataan ini saya buat dengan sebenar-benarnya.

Makassar, 1 Agustus 2024
Yang membuat pernyataan,


Frengky Mandacan

PRAKATA

Puji syukur peneliti panjatkan kepada Tuhan Yesus atas segala rahmat dan kasih-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan Disertasi ini dengan judul Peran Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen Dan Budaya Sebagai Pemediasi Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah sebagai tugas akhir untuk memperoleh gelar Doktor dalam Bidang Ilmu Akuntansi (Dr.) pada Program Strata Tiga (S-3) Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin (FEB-UH).

Proses penyusunan disertasi ini dilandasi dengan penuh kesungguhan dan kesabaran serta bantuan dari berbagai pihak sehingga disertasi ini dapat terselesaikan pada waktu yang tepat. Oleh karena itu, pada kesempatan ini peneliti ingin berterima kasih atas segala bantuan dan doanya kepada:

1. Kedua orang tua peneliti Herman Mandacan (Almarhum) dan Helena Inyomusi yang peneliti sangat yakini selalu mendukung dan mendoakan selama ini.
2. Bapak Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, S.E., M.Si., selaku Dekan FEB-UH.
3. Ibu Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc., Sc., CA., selaku Ketua Program Doktor Ilmu Akuntansi FEB-UH.
4. Bapak Prof. Dr. Arifuddin, S.E., Ak., M.Si., CA., selaku Promotor, Bapak Prof. Dr. Syamsuddin, S.E., M.Si, Ak. CA., selaku Kopromotor 1 dan Ibu Dr. Darmawati, S.E., Ak., M. Si, CA., selaku Kopromotor 2 yang telah meluangkan waktunya memberikan bimbingan hingga disertasi ini dapat terselesaikan, terima kasih atas kesediaannya berbagi pengetahuan yang sangat berharga.
5. Ibu Dr. Andi Kusumawati, S.E., Ak., M.Si., CA., Bapak Prof. Dr. Asri Usman, S.E., Ak., M.Si., CA., Ibu Prof. Dr. Nirwana, S.E., Ak., M.Si., CA., dan Ibu Dr. Aini Indrijawati, S.E., Ak., M.Si., CA., selaku tim penilai. Terima kasih atas waktu, kesempatan, dan pengetahuan yang telah diberikan.

6. Seluruh dosen Program Doktor Ilmu Akuntansi FEB-UH yang telah membekali ilmu pengetahuan penulis baik pada saat dibangku perkuliahan maupun di luar perkuliahan sehingga sangat membantu saya dalam penyelesaian disertasi ini.
7. Pegawai akademik Program Doktor Ilmu Akuntansi, Kemahasiswaan, dan Perpustakaan FEB-UH yang telah membantu peneliti dalam kelancaran urusan akademik. Terima kasih atas segala bantuannya.
8. Istri tercinta Nurjanah Baransai dan anak-anak tercinta yaitu Herman, Sisilia, Christina dan Helena yang menjadi motivasi bagi penulis untuk menyelesaikan disertasi ini.
9. Teman seperjuangan di PDIA Irmayanti, terima kasih atas supportnya dari awal proses perkuliahan sampai hari ini. Semoga sukses dan selalu dalam lindungan Tuhan YME.
10. Rekan-rekan kerja di pemerintah daerah Prov. Papua Barat yang telah bersedia meluangkan waktu serta bersedia mengisi kuesioner guna memperlancar proses penyusunan disertasi ini.
11. Semua pihak yang tidak dapat peneliti sebutkan satu persatu, yang dengan tulus memberikan semangat dan doa sehingga disertasi ini dapat terselesaikan. Terima kasih atas segala doa dan bantuannya.

Peneliti menyadari bahwa disertasi ini masih jauh dari sempurna, oleh karena itu, kritik dan saran yang membangun sangat peneliti harapkan demi perbaikan kedepannya.

Makassar, 1 Juli 2024

Frengki Mandacan

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN PERESETUJUAN	ii
DAFTAR ISI	iii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	11
1.3 Tujuan Masalah	12
1.4 Kegunaan Penelitian	12
1.4.1 Kegunaan Teoritis	12
1.4.2 Kegunaan Praktis	12
1.4.3 Sistematika Penulisan	13
BAB II KAJIAN PUSTAKA	15
2.1 Teori Agency	15
2.1.1 Teori Stewardship.....	16
2.1.2 Kinerja aparatur pemerintah	17
2.1.3 Partisipasi Anggaran	20
2.1.4 Kejelasan sasaran anggaran.....	22
2.1.5 Komitmen.....	23
2.1.6 Budaya organisasi.....	24
2.2 Tinjauan Empiris.....	25
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS	29
3.1 Kerangka Konseptual Penelitian	29
3.2 Hipotesis	36
3.2.1 Pengaruh partisipasi anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah	37
3.2.2 Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah.....	38
3.2.3 Pengaruh Komitmen Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah	39
3.2.4 Pengaruh partisipasi anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah dimediasi oleh budaya	40
3.2.5 Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah dimediasi oleh budaya	42
3.2.6 Pengaruh komitmen terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah dimediasi oleh budaya	44
BAB IV METODE PENELITIAN	45
4.1 Rancangan Penelitian	45
4.2 Lokasi Penelitian	45
4.3 Populasi Dan Sampel.....	45
4.3.1 Populasi	45

4.3.2	Sampel	46
4.3.3	Teknik Pengambilan Sampel	47
4.4	Jenis Dan Sumber Data	47
4.5	Metode Pengumpulan Data.....	47
4.6	Variabel Penelitian Dan Defenisi Operasional	48
4.6.1	Variabel Dependen.....	48
4.6.2	Variabel Independen	50
4.6.3	Variabel Moderasi	50
4.7	Instrumen Penelitian	53
4.8	Teknik Analisis Data	53
BAB V HASIL PENELITIAN.....		55
5.1	Hasil analisis data	58
5.2	Uji Outer Model	59
5.3	Evaluasi Outer Model.....	59
BAB VI PEMBAHASAN		74
6.1	Pembahasan Hasil Penelitian.....	74
BAB VII PENUTUP		94
7.1	Simpulan.....	94
7.2	Implikasi.....	101
7.3	Keterbatasan.....	102
7.4	Saran	102
DAFTAR PUSTAKA		
LAMPIRAN		

ABSTRAK

FRENGKY MANDACAN. Peran Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen dan Budaya Organisasi Sebagai Pemediasi Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah (Arifuddin, Syamsuddin, Darmawati).

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui peran partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, komitmen dan Budaya Organisasi sebagai pemediasi terhadap kinerja aparatur pemerintah di Papua Barat. Metode penelitian ini menggunakan deskriptif kuantitatif. Data yang digunakan yaitu data primer yang bersumber dari hasil questioner yang diperoleh dari responden. Populasi pada penelitian ini yaitu pemerintahan kabupaten/kota di Provinsi Papua Barat. Sampel berjumlah 150 dengan menggunakan metode purposive sampling yakni semua kabupaten/kota yang terdapat di Provinsi Papua Barat yang berjumlah 13, terdiri dari 12 kabupaten dan 1 kota, terdiri dari Pegawai yang memiliki jabatan (kepala badan/dinas, sekretaris, kepala bidang/kepala bagian/kepala unit dan kepala sub bidang/kepala sub bagian/kepala sub unit), selanjutnya yang terlibat dan bertanggung jawab dalam proses penyusunan dan pelaksanaan anggaran. Penelitian ini menggunakan alat analisis Structural Equation Modeling berbasis Partial Least Square atau SEM PLS versi 23. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparatur pemerintah. Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparatur pemerintah. Komitmen berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparatur pemerintah. Selanjutnya Budaya Organisasi mampu memediasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja aparatur pemerintah. Budaya Organisasi mampu memediasi hubungan antara kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja aparatur pemerintah. Budaya Organisasi memediasi hubungan antara komitmen dengan kinerja aparatur pemerintah.

Kata Kunci : Partisipasi Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Komitmen, dan Budaya Organisasi, Kinerja Aparatur Pemerintah

ABSTRACT

FRENGKY MANDACAN. The Role of Budget Participation, Clarity of Budget Targets, Commitment and Culture as Mediator of Government Apparatus Performance (Arifuddin, Syamsuddin, Darmawati).

This research aims to determine the role of budget participation, clarity of budget targets, commitment and Culture as mediators of the performance of government officials in West Papua. This research method uses quantitative descriptive. The data used is primary data sourced from the results of questionnaires obtained from respondents. The population in this study is the district/city government in West Papua Province. The sample numbered 150 using a purposive sampling method, namely all 13 districts/cities in West Papua Province, consisting of 12 districts and 1 city, consisting of employees who have positions (head of agency/department, secretary, head of division/head of section /head of unit and head of sub-sector/head of sub-division/head of sub-unit), then those involved and responsible in the process of preparing and implementing the budget. This research uses a Structural Equation Modeling analysis tool based on Partial Least Square or SEM PLS version 23. The results of this research show that budget participation has a significant effect on the performance of government officials. Clarity of budget targets has a significant effect on the performance of government officials. commitment has a significant effect on the performance of government officials. Furthermore, Culture is able to mediate the relationship between budget participation and the performance of government officials. Culture is able to mediate the relationship between clarity of budget targets and the performance of government officials. Culture mediates the relationship between commitment and the performance of government officials.

Keywords: Budget Participation, Clarity of Budget Targets, Commitment and Culture, Performance of Government Apparatus

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar belakang

Pemerintah daerah dituntut untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat dengan menerapkan asas pelayanan publik seperti transparan, akuntabilitas, partisipatif, kesamaan hak, keseimbangan hak, serta kewajiban, untuk melaksanakan hak dan kewajibannya serta melaksanakan tugas yang dibebankan oleh rakyat. Pemerintah harus mempunyai suatu rencana yang matang untuk mencapai hasil yang maksimal. Pengukuran kinerja dianggap sebagai elemen penting dan diperlukan dalam modernisasi entitas pemerintah. Kinerja instansi pemerintah daerah pada dasarnya merupakan tanggung jawab setiap individu yang bekerja dalam organisasi. Kinerja Aparatur Pemerintah daerah belum sesuai yang diharapkan karena penerapan implementasi anggaran berbasis kinerja pada beberapa daerah di Indonesia belum optimal (Sabirin,2015); Sofyani, 2018). Banyak Pemda belum fokus dalam menentukan program prioritas, karena semua unit mendapat alokasi dana tanpa kejelasan prioritas, sehingga mengakibatkan kualitas setiap program kurang optimal.

Proses penganggaran menggunakan kinerja yang diatur dalam Permendagri Nomor 59 Tahun 2007 tentang pedoman dalam pembentukan rancangan anggaran pendapatan dan belanja daerah (RAPBD) yang dilaksanakan oleh tim anggaran eksekutif bersama–sama unit organisasi perangkat daerah (unit kerja). Program-program tersebut disusun secara baik dan selanjutnya dipakai sebagai pedoman dalam setiap langkah pelaksanaan tugas negara. Rencana pemerintah untuk melaksanakan keuangan negara

atau daerah dibuat perencanaan yang dituangkan dalam bentuk anggaran. Didalam anggaran akan dapat dilihat seberapa besar fungsi pemerintah dalam melaksanakan berbagai urusan pemerintahan yang menjadi tanggungjawabnya dan faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhinya. Dalam anggaran akan terlihat seberapa besar fungsi dari pemerintahan dalam melaksanakan fungsi pemerintahannya. Keberhasilan dalam proses penyusunan anggaran salah satunya dapat dipengaruhi oleh sikap dan perilaku pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran.

Aturan formal tentang mekanisme penyusunan anggaran telah dirancang sedemikian rupa, tetapi pada praktik dan kenyataannya masih terjadi beberapa penyimpangan mengakibatkan realisasi anggaran tidak sesuai dengan apa yang telah diprogramkan sebelumnya dan akhirnya berdampak pada kinerja (Solin, 2019). Hasil rancangan anggaran akan tercantum pada suatu dokumen rencana kegiatan anggaran satuan kerja perangkat daerah. Didalam dokumen rencana kegiatan anggaran satuan kerja perangkat daerah berisi tentang standar analisis belanja, tolak ukur kinerja dan standar biaya sebagai instrument pokok dalam anggaran kinerja. Kemampuan pemerintah daerah dalam mengelola keuangan terlihat dari anggaran pendapatan dan belanja daerah yang mencerminkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai pelaksanaan tugas-tugas pemerintah, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat Nurmuthmainnah, (2020). Untuk mengetahui sejauh mana kemampuan keuangan daerah yang disajikan dalam laporan keuangan perlu dilakukan analisa laporan keuangan dengan teknik-teknik tertentu.

Pemerintah daerah dituntut untuk meningkatkan kinerjanya dalam memberikan pelayanan publik. Dalam meningkatkan kinerja pemerintah

daerah, pegawai pemerintah adalah elemen yang paling penting. Fungsinya merencanakan dan melaksanakan program kegiatan untuk memberikan pelayanan publik. Kemampuan karyawan adalah cerminan dari kinerja manajerial mereka. Kinerja manajerial pemerintah masih belum efektif dan belum efisien dalam menggunakan dana publik (Utami et al., 2016).

Pengelolaan anggaran di sektor publik sangat signifikan dalam meningkatkan kinerja pemerintah. Jika pengelolaan anggaran berjalan dengan baik, maka tujuan organisasi pemerintah akan tercapai meningkatkan kesejahteraan masyarakat dapat tercapai. Soleha, Galih, dan Tamsil (2013) menyatakan kurangnya pengelolaan anggaran akan berdampak luas terhadap pembangunan daerah, termasuk tingginya angka kemiskinan dan sumber daya manusia yang buruk. Meningkatkan efektivitas kinerja manajerial, jika memang demikian terkait dengan pelaksanaan fungsi manajemen di SKPD Provinsi Papua Barat, disana masih terdapat permasalahan mengenai peran perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan.

Kinerja merupakan pencapaian atas apa yang direncanakan, baik oleh pribadi maupun organisasi (Anzarsari, 2014). Kinerja merupakan aktivitas terukur dari suatu entitas selama periode tertentu sebagai bagian dari ukuran keberhasilan pekerjaan. Pengukuran kinerja (*performance measurement*) merupakan proses pengawasan secara terus menerus dan pelaporan capaian kegiatan, khususnya kemajuan atas tujuan yang direncanakan (Westin, 1998). Pengukuran kinerja penting dalam proses pengendalian manajemen karena dengan pengukuran tersebut dapat menjadi alat evaluasi bagi pegawai guna memperbaiki kinerja pada periode berikutnya serta menciptakan akuntabilitas publik (Giusti et al., 2018).

Pengukuran kinerja jika dilakukan terus menerus dan berkesinambungan dapat memberikan umpan balik sebagai upaya perbaikan guna mencapai keberhasilan di masa akan datang (Abdussamad & Amala, 2016). Kinerja Birokrat ditentukan oleh realisasi pelaksanaan anggaran dipengaruhi oleh proses politik (Hartanto et al., 2018). Proses politik diantaranya melakukan kompromi dan mengakomodir berbagai kepentingan dari seluruh stakeholder yang terlibat. Hal ini kerap menimbulkan konflik. Konflik dalam penganggaran publik sering terjadi karena berbagai alasan, yaitu (1) adanya pengalokasian bagian-bagian penting dari sumber daya sosial, (2) penganggaran publik merupakan pembuatan kebijakan pada berbagai yurisdiksi pemerintahan, (3) penganggaran publik memperjelas hubungan politik dan mempertajam konflik pada inti politik, dan (4) penganggaran publik bertindak sebagai alat untuk memastikan akuntabilitas (Gosling, 2009).

Fontanella & Rossieta, (2014) menyatakan bahwa kinerja pemerintah daerah mengalami peningkatan yang dapat dilihat dari penurunan jumlah pemerintah daerah yang tidak melaporkan laporan penyelenggaraan pemda (LPPD) dan peningkatan indeks kinerja pemda kabupaten/kota di Indonesia. Hal ini mengindikasikan bahwa tata kelola penyelenggaraan pemerintah kabupaten/kota di Indonesia mengalami perbaikan. Pemerintah daerah dituntut untuk meningkatkan akuntabilitas pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintahnya. Kinerja daerah yang baik dalam menyelenggarakan pemerintahan, seharusnya juga diikuti dengan pencapaian opini tertinggi sebagai hasil dari pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK. Dengan demikian pengelolaan keuangan negara dapat dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-

undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggungjawab (Nurhidayati, 2017). Berbagai masalah yang menyoroti tentang kualitas penganggaran yang buruk dan berdampak pada kinerja pemerintahan. Bawono, (2015) menemukan masih adanya permasalahan dan kesulitan dalam pengukuran kinerja terkait dengan pelaksanaan anggaran baik dari sektor swasta maupun sektor pemerintahan dikarenakan adanya birokrasi terkait dengan program pelayanan pada pemerintahan.

Salah satu alat yang digunakan manajemen dalam melakukan perencanaan dan pengendalian jangka pendek dalam organisasi adalah kejelasan anggaran. Kejelasan anggaran juga merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu. Anggaran sektor publik harus diinformasikan kepada publik untuk terkait, didistribusikan dan diberi masukan. Anggaran pada sektor publik terkait dengan proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dengan aktifitas dalam satuan moneter yang menggunakan dana milik rakyat. Anggaran digunakan untuk mengendalikan biaya dan menentukan bidang-bidang masalah dalam organisasi tersebut dengan membandingkan hasil kinerja agar anggaran itu tepat sasaran dan sesuai dengan tujuan maka diperlukan kerjasama yang baik antara bawahan dan atasan, pegawai dan manajer dalam penyusunan anggaran.

Terdapat beberapa karakteristik sistem penganggaran. Salah satu karakteristik anggaran adalah kejelasan sasaran anggaran. Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran tercakup dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) dan Rencana Kerja Perangkat Daerah (RKPD). Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan

tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut (Ramandei, 2009).

Pada konteks pemerintah daerah, kejelasan sasaran anggaran juga tercakup dalam rencana strategik daerah (renstrada) dan program pembangunan daerah (propeda). Sehingga dengan adanya kejelasan sasaran anggaran yang jelas, aparat pelaksana anggaran juga akan terbantu dalam perealisasiannya, secara langsung ini akan mempengaruhi terhadap kinerja aparat. Salah satu penyebab tidak efektif dan efisiennya anggaran dikarenakan ketidak jelasan sasaran anggaran yang mengakibatkan aparat pemerintah daerah mengalami kesulitan dalam penyusunan target-target anggaran. Kejelasan sasaran anggaran berimplikasi pada pimpinan, untuk menyusun anggaran sesuai dengan sasaran yang ingin dicapai instansi pemerintah. Pimpinan akan memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara tepat. Sasaran anggaran yang jelas akan memudahkan SKPD untuk menyusun target anggaran. Selanjutnya target-target anggaran yang disusun akan sesuai dengan sasaran yang akan dicapai pemerintah daerah.. Oleh karena itu, kinerja sendiri merupakan hasil akhir (output) organisasi yang sesuai dengan tujuan organisasi.

Komitmen didefinisikan sebagai tingkat keterikatan perasaan dan keyakinan terhadap tempat mereka bekerja. Selanjutnya komitmen merupakan keinginan seseorang untuk mempertahankan serta membuat mereka mau bekerja keras demi tercapainya tujuan organisasi (Arifuddin et al., 2024).

Pentingnya fungsi kinerja pemerintah menjadi alasan bagi peneliti untuk menganalisa faktor yang mempengaruhi kinerja. Pada pemerintah

daerah, pelayanan diberikan oleh satuan kerja perangkat daerah (SKPD), SKPD bertanggungjawab kepada DPRD sebagai pengawas dan masyarakat publik sebagai pemakai. Tuntutan masyarakat terhadap pemerintah daerah salah satunya adalah menerima pelayanan publik yang berkualitas dan bertanggungjawab, karena pemerintah daerah sifatnya adalah organisasi yang non profit, maka aspek terpenting dari sebuah pelayanan adalah budaya kerja yang diterapkan oleh manajer/individu dalam organisasi. Dalam organisasi pemerintahan seorang aparatur negara memiliki peran sebagai abdi negara, yang secara sukarela dan ikhlas memberikan pelayanan kepada masyarakat tanpa melihat perbedaan suku, ras, dan agama, maka budaya menjadi hal yang penting untuk diterapkan oleh aparatur negara dalam memberikan pelayanan.

Secara umum, kinerja merupakan prestasi yang dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu. Ukuran kinerja suatu organisasi sangat penting, guna evaluasi dan perencanaan masa depan. Pada organisasi sektor publik, anggaran dapat digunakan untuk menilai kinerja para pimpinan satuan kerja perangkat daerah (SKPD), sehingga anggaran mampu mempengaruhi perilaku dan Kinerja Aparatur Pemerintah daerah. proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, adanya kemungkinan akan menimbulkan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Dedi, 2007). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran tersebut, kontribusi terbesar dari kegiatan penganggaran terjadi jika semua pihak diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Para bawahan yang merasa aspirasinya dihargai dan mempunyai pengaruh pada anggaran yang

disusun akan lebih mempunyai tanggungjawab dan konsekuensi moral untuk meningkatkan kinerja sesuai yang ditargetkan dalam anggaran.

Dengan partisipasi, akan terjadi mekanisme pertukaran informasi yang membuat manajer akan memperoleh informasi yang relevan dengan kerjasama. Informasi tersebut memungkinkan pemahaman yang lebih baik tentang tugas yang akan dilakukan, sehingga diharapkan Kinerja Aparatur Pemerintah akan meningkat Asri, (2017). Penelitian empiris tentang partisipasi penyusunan anggaran terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah telah banyak dilakukan oleh Brownell dan Mccinnes (1986), Brownell (1982) yang menemukan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dan Kinerja Aparatur Pemerintah.

Andina, (2013) menemukan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah daerah, ini sejalan dengan beberapa riset pada pemerintah daerah yang dilakukan oleh (Derfuss, K. (2015); De Romario et al., (2019); Effendi, (2017); Ernis et al., (2017).

Namun sebaliknya oleh Huang et al., (2021) memilih secara acak perusahaan di industri pada Bursa Efek Taiwan dengan mengirim sebanyak 630 kuesioner dan mendapat 187 tanggapan. Hasil riset menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran tidak secara langsung mempengaruhi kinerja aparatur pemerintah. Hal senada dikemukakan oleh Milani (1975); Sari et al., (2014) menyatakan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara partisipasi dan kinerja aparatur pemerintah.

Ketidak konsistenan hasil penelitian di atas menyebabkan diperlukan adanya variabel mediasi. Budaya dijadikan sebagai variable mediasi karena budaya merupakan suatu sistem nilai-nilai, keyakinan dan norma-norma yang unik di miliki secara bersama oleh anggota suatu organisasi. Budaya

sebagai hasil kesepakatan bersama akan menjadikan anggota tersebut mempunyai rasa tanggung jawab dalam mengimplementasikan aspek-aspek penting budaya tersebut dan dapat memberikan semangat kerja, sehingga aparat pemerintah daerah (pegawai) dapat melakukan yang terbaik dalam melaksanakan tugas yang diberikan yang berdampak terhadap pencapaian kinerja. Pemilihan kejelasan sasaran anggaran dan budaya sebagai variabel mediasi maka pengelolaan anggaran pemerintah daerah diharapkan dapat menjadi lebih efektif dan lebih merasakan tanggung jawab setiap pegawai atau aparat pemerintah daerah. Serta dengan adanya dana yang begitu besar setiap tahunnya peneliti ingin mengetahui kompetensi kegiatan anggaran satuan kerja perangkat daerah, kejelasan sasaran anggaran dan komitmen terhadap akuntabilitas pengelolaan anggaran pemerintah daerah.

Diputri & Rahyuda, (2016) mengemukakan budaya organisasi berpengaruh kuat pada kinerja pegawai, budaya dapat merangsang perilaku produktif yang berkontribusi untuk meningkatkan kinerja pemerintah daerah. Hal ini terjadi karena hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan Kinerja Aparatur Pemerintah daerah tergantung pada faktor-faktor yang situasional atau variabel kontijensi (Contingency Variable). Hasil penelitian tentang kinerja dan partisipasi anggaran masih inkonsisten sampai saat ini. Inkonsistensi penelitian memotivasi peneliti untuk mengkaji lebih lanjut variabel lain yang memengaruhi hasil penelitian tersebut dengan menambahkan variabel mediasi yaitu budaya organisasi sebagai variabel mediasi.

Berdasarkan fenomena masalah yang diuraikan di latar belakang serta melihat pentingnya mengukur Kinerja Aparatur Pemerintah, serta adanya perbedaan dari hasil penelitian-penelitian yang telah dilakukan dari

variabel-variabel yang digunakan. Maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian ilmiah yang berjudul “ Pengaruh partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, komitmen dan budaya sebagai variabel mediasi terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah.

1.1 Rumusan Masalah

Berdasarkan pada latar belakang penelitian tersebut, maka peneliti merumuskan masalah sebagai berikut :

- 1) Apakah partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparatur pemerintah?
- 2) Apakah kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparatur pemerintah?
- 3) Apakah komitmen berpengaruh terhadap kinerja aparatur pemerintah?
- 4) Apakah budaya mampu memediasi partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah?
- 5) Apakah budaya mampu memediasi kejelasan sasaran terhadap kinerja aparatur pemerintah?
- 6) Apakah budaya mampu memediasi komitmen terhadap kinerja aparatur pemerintah ?

1.2 Tujuan penelitian

Berdasarkan rumusan masalah, maka tujuan penelitian adalah untuk menguji dan menganalisis :

- 1) Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah
- 2) Pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah
- 3) Pengaruh komitmen terhadap kinerja aparatur pemerintah

- 4) Pengaruh budaya mampu memediasi partisipasi anggaran terhadap kinerja aparatur pemerintah
- 5) Pengaruh budaya mampu memediasi kejelasan sasaran terhadap kinerja aparatur pemerintah
- 6) Pengaruh budaya mampu memediasi komitmen terhadap kinerja aparatur pemerintah

1.3 Kegunaan penelitian

1.3.1 Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi yang positif berupa tambahan literatur bagi peneliti lain untuk melakukan penelitian tentang teori swetardship dalam menjelaskan hubungan partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, komitmen dan budaya terhadap kinerja aparatur pemerintah.

1.3.2. Kegunaan Praktis

Penelitian ini memberikan kontribusi dalam segi kontribusi teori, kontribusi praktik dan kontribusi kebijakan.

- a. Penelitian ini memberikan bukti empiris teori stewardship dalam hubungan legislatif dan eksekutif dalam proses penyusunan anggaran.
- b. Penelitian ini telah membangun model hubungan antara partisipasi anggaran pada kinerja aparatur pemerintah dimediasi dengan budaya di pemerintah daerah dan diharapkan dapat digunakan sebagai tambahan referensi bagi peneliti selanjutnya.

1.3.3 Manfaat Praktik

Satuan kerja pemerintah daerah dapat mengaplikasikan konsep partisipasi penganggaran dengan melibatkan partisipatif daerah dalam proses anggaran, agar anggaran dapat dibuat sesuai kebutuhan organisasi dan

perangkat daerah yang bersangkutan akan berdampak pada peningkatan kinerja.

1.4 Sistematika penulisan

Mengacu pada pedoman tesis dan disertasi program pasca sarjana Universitas Hasanuddin, maka tulisan ini disajikan dalam 7 bab, sebagai berikut :

1) Bab I Pendahuluan

Dalam bab ini menjelaskan tentang latar belakang penelitian, rumusan masalah, tujuan, kegunaan, ruang lingkup penelitian, defenisi dan istilah, sistematika penulisan.

2) Bab II Tinjauan Pustaka

Dalam bab ini menjelaskan tentang tinjauan teori dan konsep, dan tinjauan empiris

3) Bab III Kerangka Konseptual dan Hipotesis

Dalam bab ini menjelaskan kerangka konsptual dan hipotesis

4) Bab IV Metode Penelitian

Dalam bab ini menjelaskan tentang rancangan penelitian, lokasi penelitian, populasi, sampel, dan teknik pengambilan sampel, metode pengumpulan data, variabel penelitian, defenisi operasional variabel, instrumen penelitian dan teknik analisis data.

5) Bab V Hasil Penelitian

Dalam bab ini menjelaskan tentang deskripsi data, deskripsi hasil penelitian

6) Bab VI Pembahasan

Dalam bab ini menjelaskan tentang pembahasan penelitian

7) Bab VII Penutup

Dalam bab ini menjelaskan tentang kesimpulan dari penelitian, Implikasi penelitian, keterbatasan penelitian.

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Kajian literatur

2.1.1 *Stewardship Theory*

Teori stewardship adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi (Risiana & Nursiam, 2018). Dalam sektor publik teori ini berarti menggambarkan situasi dimana para aparatur tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk publik. Dalam Stewardship Theory, selaku steward dalam hal ini adalah pemerintah dengan fungsi pengelola sumber daya dan yang menjadi principal adalah rakyat selaku pemilik sumber daya. Terjadi kesepakatan yang terjalin antara pemerintah (steward) dan rakyat (principal) berdasarkan kepercayaan, kolektif sesuai tujuan organisasi."Dalam konteks organisasi sektor publik akuntabilitas merupakan kewajiban pemerintah sebagai pemegang amanah (steward) untuk mempertanggungjawabkan kegiatannya kepada rakyat sebagai pihak pemberi amanah (principal) dengan mengungkap segala informasi, baik keberhasilan maupun kegagalan yang dialami oleh organisasi tersebut.

Organisasi sektor publik memiliki tujuan memberikan pelayanan kepada publik dan dapat di pertanggung jawabkan kepada masyarakat (publik) sehingga teori stewardship dapat diterapkan dalam model kasus organisasi sektor publik. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Jatmiko, (2020) dalam penelitiannya bahwa organisasi sektor publik seperti pemerintahan dan perusahaan *non-profit oriented* sangat sesuai dengan *stewardship theory*.

Manajemen pemerintah lebih banyak bertindak sebagai *steward* karena dipengaruhi oleh jenis layanan yang diberikan, tingkat kapasitas manajemen publik, jenis insentif dan sanksi yang digunakan, serta frekuensi informasi yang diperlukan.

2.1.2 Kinerja Aparatur Pemerintah

Kinerja Aparatur Pemerintah adalah seperangkat hasil yang dicapai oleh aparat pemerintah daerah dan suatu sistem yang bertujuan menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur *finansial* (Risidiana & Nursiam, 2018). Penilaian kinerja berfungsi sebagai tonggak (*milestone*) yang menunjukkan tingkat ketercapaian tujuan dan juga menunjukkan apakah organisasi berjalan sesuai arah atau menyimpang dari tujuan yang ditetapkan (Nopianti, 2016). Kinerja ialah pencapaian atas apa yang telah direncanakan, baik dari pribadi maupun dari organisasi. Apabila pencapaian sesuai dengan yang telah direncanakan, maka kinerja yang dilakukan terlaksana dengan baik. Apabila pencapaian melebihi dari yang direncanakan dapat dikatakan kinerjanya sangat baik. Namun, jika pencapaian tidak sesuai dengan yang direncanakan atau kurang dari yang direncanakan, dapat dikatakan kinerjanya kurang baik. Kinerja Aparatur Pemerintah pemerintah daerah adalah kemampuan suatu daerah menggali dan mengelola sumber-sumber keuangan asli daerah dalam memenuhi kebutuhannya guna mendukung berjalannya sistem pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat dengan tidak bergantung sepenuhnya kepada pusat. Pemerintah daerah juga memiliki fleksibilitas dalam menggunakan dananya sesuai dengan aturan yang berlaku (Andina, 2013) ; Anzarsari, 2014).

Secara umum dapat juga dikatakan bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu, sedangkan Inpres No. 7 Tahun 1999 tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, kinerja

adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi. Keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut dalam kerangka APBD (Bab 1, Pasal 1, Ayat 5 Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005). Pada dasarnya pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga tujuan yaitu (a) Untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah, (b) Untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan dan (c) Untuk mewujudkan pertanggung jawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

Untuk menilai kinerja Pemda dalam mengelola keuangan daerahnya, antara lain adalah dengan melakukan analisis rasio keuangan terhadap laporan keuangan Pemda. Hasil analisis rasio keuangan selanjutnya dipergunakan sebagai tolak ukur dalam menilai (Juliansyah, 2023) : 1) Kemandirian keuangan daerah dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan. 2) Efisiensi dan efektivitas dalam merealisasikan pendapatan daerah. 3) Sejauh mana aktivitas Pemda dalam membelanjakan pendapatan daerahnya. 4) Kontribusi masing-masing sumber pendapatan dalam pembentukan pendapatan daerah. 5) Pertumbuhan/perkembangan perolehan pendapatan dan pengeluaran yang dilakukan selama periode waktu tertentu.

Untuk mengetahui sejauhmana kemampuan keuangan daerah yang disajikan dalam laporan keuangan perlu dilakukan analisa laporan keuangan dengan teknik-teknik tertentu. Perlunya analisa laporan keuangan pemerintah daerah digunakan untuk menilai akuntabilitas dan kemampuan keuangan daerah dalam penyelenggaraan otonomi daerah. Kinerja Aparatur Pemerintah adalah

suatu ukuran kinerja yang menggunakan indikator keuangan. Halim (2008) analisis keuangan adalah usaha mengidentifikasi ciri-ciri keuangan berdasarkan laporan keuangan yang tersedia. Pengukuran Kinerja Aparatur Pemerintah untuk kepentingan publik dapat dijadikan evaluasi dan memulihkan kinerja dengan pembandingan skema kerja dan pelaksanaannya. Selain itu dapat juga digunakan sebagai tolak ukur untuk peningkatan kinerja khususnya keuangan pemerintah daerah pada periode berikutnya. Kinerja Aparatur Pemerintah pemerintah daerah adalah tingkat pencapaian dari suatu hasil kerja di bidang keuangan daerah yang meliputi penerimaan dan belanja daerah dengan menggunakan sistem keuangan yang ditetapkan melalui suatu kebijakan atau ketentuan perundang-undangan selama satu periode anggaran (Sucipto, 2010). Salah satu alat untuk menganalisis kinerja pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerahnya adalah dengan melakukan analisis rasio keuangan terhadap APBD yang telah ditetapkan dan dilaksanakannya (Machmud, 2014).

Dalam rangka pengelolaan keuangan daerah yang transparan, jujur, demokratis, efektif, efisien, dan akuntabel, maka analisis rasio keuangan terhadap pendapatan belanja daerah perlu dilaksanakan Aparatur Negara sebagai pelaksana roda birokrasi. Sedarmayanti (2009) bukunya yang berjudul *Manajemen Sumber Daya Manusia Reformasi Birokrasi dan Manajemen Pegawai Negeri Sipil*, birokrat adalah: (1) Birokrat adalah pegawai yang bertindak secara birokratis; (2) Birokrat adalah: (a) Sistem pemerintahan yang dijalankan oleh pegawai pemerintah karena telah berpegang pada hierarki dan jenjang jabatan; (b) Cara bekerja atau susunan pekerjaan yang serba lamban serta tata aturan (adat dan sebagainya) yang banyak liku-likunya (Wahyuni et al., 2016).

. Terdapat 9 indikator yang digunakan untuk mengukur Kinerja Aparatur Pemerintah daerah, diantaranya: *planning* (perencanaan), *investigating* (investigasi/ pemeriksaan), *coordinating* (koordinasi), *evaluating* (evaluasi), *supervising* (pengawasan), *staffing* (pemilihan staf), *negotiating* (negosiasi), *representing* (perwakilan), *rate your overall performance* (tingkat kinerja secara keseluruhan).

2.1.3 Partisipasi Anggaran

Anggaran sangat penting bagi keberlanjutan operasional suatu entitas bisnis (organisasi), oleh karena itu penyusunan anggaran diperlukan keterlibatan/partisipasi dari pihak-pihak terkait untuk memberikan masukan terkait anggaran yang benar-benar diperlukan. Milani, (1975) menyatakan partisipasi adalah konsep yang digunakan untuk menggambarkan sejauh mana bawahan diperbolehkan untuk memilih tindakannya sendiri. Partisipasi anggaran adalah suatu proses melibatkan individu-individu dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran dan kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas pencapaian target anggaran Gudban, (2017); Lau, (2018) menyatakan partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih dan keputusan tersebut akan memiliki dampak di masa depan terhadap pembuatnya, dengan kata lain pekerja atau manajer tingkat bawah memiliki suara dalam proses manajemen.

Partisipasi aparatur pemerintah daerah dalam proses anggaran ditunjukkan dalam keikutsertaan aparatur pemerintah tersebut dalam proses anggaran yang ditunjukkan dengan keterlibatan aparatur tersebut dalam pengambilan keputusan melalui negosiasi anggaran. Keterlibatan aparatur pemerintah daerah sangat penting untuk dilakukan agar dapat merasa

bertanggung jawab dalam pencapaian realisasi anggaran dan merasa produktif sehingga dapat memberikan motivasi dalam meningkatkan kinerjanya.

Partisipasi Anggaran diartikan sebagai proses keikutsertaan manajer pusat pertanggung jawaban dalam menyusun anggaran dan mempengaruhi target anggaran sebagai bagian utama atas tanggung jawabnya (Adeyeye, 2020). Dalam organisasi publik khususnya pada pemerintahan daerah, makna partisipasi adalah pelibatan SKPD dalam penyusunan anggaran daerah (APBD). Kepala SKPD (Sekretariat, dinas, badan, kantor, inspektorat, dan satuan polisi pamongpraja) merupakan pengguna anggaran atau pengguna barang yang diberi kesempatan untuk mengajukan usulan terkait dengan pelaksanaan Tupoksi (Tugas Pokok dan Fungsi) SKPD yang dipimpinnya (Risdiana & Nursiam, 2018).

Kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan atau para staf memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan. Kinerja para manajer diharapkan akan meningkat dengan menyusun anggaran secara partisipatif. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa budaya suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui.

2.1.4 Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran adalah sejauh mana anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran dipahami oleh orang bertanggung jawab atas anggaran tersebut (Suryani & Pujiono, 2020). Pada konteks pemerintah daerah, sasaran atau juga yang disebut dengan target merupakan hasil yang diinginkan dari suatu program atau keluaran yang diharapkan dari suatu kegiatan (Pemendagri Nomor 13 Tahun 2006 pasal ayat 43). Masalah anggaran pada dasarnya adalah masalah kajian sasaran anggaran

yang tepat, karena kejelasan sasaran anggaran sebagai suatu pendekatan dalam ilmu-ilmu sosial yang bersifat supradisiplin dengan fokus pada setiap isu dan kebijakan yang melibatkan kepentingan publik baik secara langsung maupun tidak langsung. Peran sasaran anggaran dalam proses perencanaan dalam anggaran publik telah menjadi perdebatan yang panjang. Kejelasan sasaran anggaran dalam proses perencanaan anggaran publik akan selalu terkait erat dengan sebuah proses pengaruh dan pengambilan keputusan. Tindakan-tindakan politik dalam proses perencanaan anggaran dapat dipandang sebagai salah satu tujuan dari elit politik dalam mencapai tujuannya.

Kejelasan sasaran anggaran merupakan tawar-menawar, tarik-menarik kepentingan antara aparatur di SKPD Pemerintah daerah setempat dalam proses penganggaran. Sasaran anggaran sebagai penetapan berbagai kebijakan tentang proses anggaran yang mencakupi berbagai pertanyaan bagaimana pemerintah membiayai kegiatannya, bagaimana uang publik diperoleh, dikelola dan didistribusikan. Siapa yang diuntungkan dan dirugikan, peluang-peluang apa saja yang tersedia baik untuk penyimpangan negatif maupun untuk meningkatkan pelayanan publik.

2.1.5 Komitmen

Kinerja Aparatur Pemerintah SKPD dipengaruhi oleh beberapa faktor baik yang berhubungan dengan tenaga kerja itu sendiri maupun yang berhubungan dengan lingkungan perusahaan atau organisasi. Komitmen diperlukan sebagai salah satu indikator kinerja pegawai/ aparat pemerintah dalam pemerintahan. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai sasaran (goal) yang ingin dicapai oleh organisasi (Iga et al.,2018).

Komitmen yang rendah akan membuat individu lebih berpihak kepada kepentingan pribadinya. Sebaliknya, komitmen yang tinggi akan membuat

individu memiliki pandangan yang positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi. Sehingga dengan komitmen yang tinggi menjadikan individu/ aparat pemerintah daerah untuk bekerja keras dalam mencapai tujuan yang ditentukan. Selain itu, komitmen dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan organisasinya dalam pencapaian kinerja yang diharapkan. Sumber daya manusia merupakan aset vital hampir pada semua jenis organisasi. Oleh karena itu, upaya memperbaiki kinerja organisasi tidak mungkin dapat berhasil jika komitmen aparat pemerintah daerah yang tercermin dari perilakunya tidak diarahkan dengan baik. Komitmen yang tinggi akan meningkatkan kinerja yang tinggi pula.

2.1.6 Budaya

Aira, (2017) budaya berasal dari bahasa Yunani *ethos*, yang artinya kebiasaan atau watak. Sedangkan moral berasal dari bahasa Latin *mos*, yang artinya cara hidup atau kebiasaan. Dari istilah ini muncullah istilah *morale* atau *moril*. *Moril* bisa berarti semangat atau dorongan batin. Di samping itu, terdapat istilah *norma* yang berasal dari bahasa Latin *norma* penyiku atau pengukur, dalam bahasa Inggris *norma* berarti aturan atau kaidah dalam kaitannya dengan perilaku manusia, *norma* digunakan sebagai pedoman atau haluan bagi perilaku yang seharusnya dan juga untuk menakar atau menilai sebelum ia dilakukan.

Budaya dalam penelitian ini yaitu bagian dari budaya sosial. Hubungan budaya dengan kesenjangan anggaran karena adanya hubungan sosial antar pekerja, bila pekerja memiliki budaya yang baik maka mereka tidak akan menganggarkan pendapatan yang sangat rendah sehingga terjadi senjangan anggaran pendapatan yang tinggi. Sebaliknya bila para pegawai memiliki budaya yang baik maka mereka akan menyusun anggaran sesuai dengan potensi riil yang ada bukan hanya membuat anggaran untuk mendapatkan bonus semata.

Budaya diperlukan untuk mendorong siapa yang bertanggungjawab atas penyusunan serta pelaksanaan anggaran guna mencapai tujuan organisasi.

Budaya berarti sikap kepribadian, watak, karakter serta keyakinan atas sesuatu. Sikap ini tidak hanya dimiliki oleh individu, tetapi juga oleh kelompok, bahkan masyarakat. Budaya dibentuk oleh kebiasaan, pengaruh budaya serta sistem nilai yang diyakini (Arifuddin et al., 2017). Budaya mempunyai unsur-unsur berkaitan dengan nilai-nilai kejiwaan seseorang, menunjukkan pandangan yang mendarah daging, menunjukkan sikap dan harapan seseorang.

2.2 Tinjauan Empiris

Penelitian tentang kajian empiris saat ini sudah banyak yang melakukan penelitian tentang kinerja aparatur pemerintah. Namun penelitian yang khusus meneliti terkait kinerja aparatur pemerintah terkait partisipasi penyusun anggaran, kejelasan sasaran anggaran, komitmen, dan budaya masih relatif sedikit. Berikut dibawah ini beberapa literatur yang terkait yaitu sebagai berikut :

Penelitian yang dilakukan oleh Arifuddin et al., (2017) menunjukkan bahwa partisipasi dan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja aparatur, komitmen, kejelasan sasaran anggaran mempunyai pengaruh terhadap kinerja aparatur pemerintah.

Penelitian yang dilakukan oleh Andina, (2013); (Derfuss, K. (2015); De Romario et al., (2019); Effendi, (2017); Emis et al., (2017) menemukan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dan Kinerja Aparatur Pemerintah. Selanjutnya berbeda dengan penelitian Sabirin (2015); Sari, et al.. (2014) menyatakan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara partisipasi dan kinerja manajerial.

Penelitian dari Suryani, & Pujiono,(2020) menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah daerah. Ini berarti

semakin tinggi keterlibatan kejelasan sasaran anggaran dalam proses penganggaran, akan dapat meningkatkan kinerja Kinerja Aparatur Pemerintah daerah. Penelitian ini sejalan dengan yang dilakukan oleh Irianto (2013) ditemukan adanya pengaruh yang signifikan dan positif antara partisipasi penyusun anggaran terhadap kinerja aparatur pemda Provinsi Sulawesi-Selatan.

Selanjutnya berbeda dengan penelitian Fakile, Ojeka, & Oyewo, (2016). dalam penelitiannya *Determinants of Subordinates' Participation in Budget Planning: A Study from Nigeria*. Hasil menunjukkan bahwa Karyawan yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran akan memiliki rasa tanggung jawab dalam mewujudkan apa yang telah diprogramkan yang merupakan tujuan dari organisasinya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Tingkat tujuan memiliki dampak langsung, hal ini sesuai dengan konsep teori stewardship yang menyatakan bahwa seseorang yang memahami tujuan akan memengaruhi perilaku kerjanya, sehingga pemahaman yang baik terhadap tujuan yang tercantum di dalam anggaran akan memengaruhi kinerjanya. Hasil penelitian menyatakan Andina, (2013) menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial.

Selanjutnya hasil penelitian dari Djalil et al., (2017) bahwa komitmen berpengaruh terhadap kinerja manajerial pengelolaan keuangan. Sejalan dengan Wulandari (2013) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa komitmen berpengaruh signifikan positif terhadap kinerja aparatur pemerintah. Hal ini menunjukkan hubungan antara komitmen searah dengan kinerja aparatur pemerintah daerah. Semakin tinggi komitmen yang ada dalam setiap individu atau aparat pemerintah daerah akan meningkatkan kinerja yang baik pula.

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori stewardship bahwa komitmen yang tinggi akan meningkatkan kinerja yang tinggi pula. Oleh karena itu

peningkatan komitmen disetiap instansi pemerintah, merupak prioritas dalam meningkatkan Kinerja Aparatur Pemerintah daerah. Pegawai pemerintah yang berkomitmen akan bekerja semaksimal mungkin karena mereka menginginkan kesuksesan organisasi dimana mereka bekerja. Pegawai pemerintah yang berkomitmen akan memiliki pemahaman atau penghayatan terhadap tujuan organisasi, perasaan terlibat dalam suatu pekerjaan atau perasaan bahwa pekerjaan tersebut adalah menyenangkan dan perasaan bahwa organisasi adalah tempat bekerjanya dan tinggalnya.

Salah satu faktor tercapainya tujuan organisasi yaitu diantaranya budaya organisasi. Dengan budaya yang baik, maka diharapkan kinerja yang dihasilkan oleh pemerintah daerah dapat tercapai. Ketidak konsistenan hasil penelitian ini merupakan dasar untuk menguji kembali hubungan kedua variabel tersebut dengan menambahkan budaya sebagai variabel mediasi.

Penelitian Diputri & Rahyuda, (2016) menyimpulkan bahwa budaya berpengaruh terhadap kinerja manajer. Penelitian tentang budaya ini sering mendapat perhatian peneliti, terutama pada organisasi jasa, seperti penelitian Aira, (2017) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa budaya kerja berpengaruh pada kinerja manajerial.