



IKATAN AKUNTAN INDONESIA
Institute of Indonesia Chartered Accountants



KAPd



Sertifikat

Diberikan Kepada :

I NYOMAN NUGRAHA ARDANA PUTRA

Sebagai :

PENULIS ARTIKEL

Judul Artikel :

**POLISEMI DAN AMBIGUITAS DALAM PENGAKUAN
PENDAPATAN DESA**

Simposium Nasional Akuntansi XX

**“Harmonisasi Spirit Pandhalungan (Kebhinekaan) Untuk
Penguatan Profesionalitas Akuntan Pendidik Menuju Indonesia Jaya”**

Diselenggarakan Oleh

Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik

Bekerjasama dengan

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Jember

(Pada Tanggal 27 - 29 September 2017)

Jember, 29 September 2017

Prof. Dr. Nunuy Nur Afiah. S.E., M.Si., Ak., CA.

Ketua IAI KAPd

SNA No : 295/SNA-XX/2017

20

Polisemi dan Ambiguitas dalam Pengakuan Pendapatan Desa

Jenis Sesi Paper: Full paper

Johan Satria Jaya

Bappeda Kabupaten Sumbawa
ipe.jaya@gmail.com

Lilik Handajani

Universitas Mataram
lilik_handa@yahoo.com

I Nyoman Nugraha Ardana Putra

Universitas Mataram
ibobid@yahoo.com

Abstrak: *Kewenangan pemerintah desa untuk mengelola berbagai sumber daya dan potensi yang dimiliki secara mandiri merupakan salah satu implikasi dari implementasi UU No. 6 Tahun 2014 tentang Desa. Pengelolaan keuangan desa dilaksanakan secara partisipatif, transparan dan akuntabel dengan berpedoman pada Permendagri No. 113 Tahun 2014. Fenomena saat ini menunjukkan bahwa pemerintah desa di Kabupaten Sumbawa belum optimal mengelola berbagai sumber daya dan potensi yang dimiliki, sehingga dana transfer mutlak menjadi komponen utama dalam struktur pendapatan desa. Pendapatan asli desa yang tidak diperhitungkan secara optimal, menjadi indikasi telah terjadi dysfunctional behavior dalam pengelolaan keuangan desa di Kabupaten Sumbawa. Penelitian ini bertujuan mengkaji pengalaman dan pemahaman pemerintah desa di Kabupaten Sumbawa terkait dengan pengakuan pendapatan desa. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah Fenomenologi-hermeneutika yang dipelopori Paul Ricoeur (1974, 1976, 1984), yang dimaksudkan untuk menemukan makna dan hakikat dari pengalaman dan interpretasi pengelola keuangan desa. Temuan data lapangan menunjukkan bahwa terjadi berbagai penyimpangan dalam pengelolaan keuangan desa khususnya pengakuan pendapatan asli desa. Hal ini terjadi karena inkonsistensi kebijakan, yang ditunjukkan dari adanya polisemi dan ambiguitas dalam berbagai regulasi yang memunculkan pluralitas makna. Pedoman akuntansi desa yang masih prematur menyebabkan pengelola keuangan desa di Kabupaten Sumbawa tidak dapat mengoptimalkan berbagai sumber daya dan potensi yang dimiliki untuk diakui secara sah sebagai pendapatan desa. Sementara itu, fakta menunjukkan bahwa pemerintah desa di Kabupaten Sumbawa tetap menghimpun berbagai pendapatan asli desa walaupun tidak menjadi bagian anggaran yang dapat diakui dan dipertanggungjawabkan dalam sistem akuntansi desa yang diaplikasikan. Tindakan penyimpangan yang terjadi secara simultan menjadi sebuah kleptokrasi yang dilegalisasikan. Kontribusi penelitian ini adalah menjadi sumbangan kritis bagi pemerintah untuk segera melakukan peninjauan kembali serta penyesuaian terhadap regulasi desa, khususnya yang terkait dengan sistem akuntansi desa, agar pemerintah desa dapat mengoptimalkan sumber daya dan potensi desa serta dapat mengelola keuangan desa secara tertib dan disiplin anggaran. Selain itu, hasil kajian ini juga menjadi bahan pemikiran pihak terkait untuk dapat mencegah dan mengeliminir terjadinya dysfunctional behavior dalam pengelolaan keuangan desa.*

Kata Kunci: *Fenomenologi-hermeneutika, Pengakuan Pendapatan, Keuangan, Desa*

1. Pendahuluan

Implementasi UU No. 6 Tahun 2014 menjadi harapan agar desa dapat lebih aktif dan kreatif dalam pelaksanaan pembangunan desa. Regulasi ini juga menempatkan pemerintahan di desa sebagai pemerintahan masyarakat, *hybrid* antara *self governing community* dan *local self government* (Eko, 2015). Salah satu kewenangan desa saat ini adalah mengelola berbagai sumber daya yang merupakan potensi sumber pendapatan desa secara mandiri. Sebagaimana desa-desa lainnya di seluruh Indonesia, di Kabupaten Sumbawa juga diketahui bahwa terjadi peningkatan dana transfer yang bersumber dari APBN dari tahun 2015 s/d 2017. Hal ini berimplikasi pada peningkatan pendapatan desa yang mempengaruhi jumlah dan jenis belanja desa. Selain dari APBN, desa juga menerima dana transfer dari APBD Kabupaten Sumbawa, yaitu Alokasi Dana Desa serta dari Bagi Hasil Pajak dan Retribusi Daerah. Berikut ini data jumlah dana transfer yang diterima desa-desa di Kabupaten Sumbawa:

Tabel 1. Jumlah Transfer dari APBN dan APBD Kabupaten Sumbawa Tahun 2015 s/d 2017

<i>dalam ribuan</i>				
No.	Jenis Dana	Tahun 2015 (Rp)	Tahun 2016 (Rp)	Tahun 2017 (Rp)
1	Dana Desa	45.128.772	101.242.549	129.333.647
2	Alokasi Dana Desa	79.770.915	87.869.200	99.314.020
3	Bagi Hasil Pajak & Retribusi Daerah	4.291.757	4.131.696	4.015.524
Jumlah		126.191.444	193.243.445	228.647.667

Sumber: Data sekunder (diolah, 2017)

Pemerintah telah menetapkan beberapa regulasi turunan sebagai pedoman dan panduan teknis implementasi UU No. 6 Tahun 2014, antara lain PP No. 47 Tahun 2015 dan Permendagri No. 113 Tahun 2014. Kebijakan pemerintah yang ditetapkan melalui berbagai regulasi menunjukkan bahwa pemerintah berupaya memberikan pedoman dan petunjuk yang jelas bagi pengelola keuangan desa, agar pengelolaan yang dilaksanakan dapat memberikan hasil yang optimal. Namun Ikatan Akuntan Indonesia (2015) menyatakan bahwa pengelolaan keuangan desa sejatinya tidak hanya menyangkut ketersediaan peraturan pendukungnya dan sarana-prasarana, namun yang paling penting adalah ketersediaan aparatur pemerintah desa yang berkompeten dan berkomitmen tinggi karena akan mempengaruhi tingkat keberhasilan dalam pengelolaan keuangan desa.

Perubahan regulasi desa saat ini memunculkan berbagai dinamika dalam pelaksanaan tugas pemerintahan desa khususnya pengelolaan keuangan. Fenomena perilaku yang ditunjukkan oleh pengelola keuangan desa di Kabupaten Sumbawa terbagi menjadi 2 (dua), yaitu *functional behavior* dan *dysfunctional behavior*. Hal itu terungkap dari berbagai pemberitaan media lokal, serta tersaji dalam LHP Inspektorat Kabupaten Sumbawa. Seorang Auditor pada Inspektorat Kabupaten Sumbawa menerangkan bahwa saat ini jumlah dan jenis temuan dalam pengelolaan keuangan desa mengalami peningkatan, sehingga dapat disintesis bahwa jumlah dan jenis penyimpangan *ceteris paribus* dengan jumlah anggaran yang dikelola. Temuan dalam LHP Inspektorat Kabupaten Sumbawa memperkuat evaluasi KPK-RI (2015) yang menyebutkan bahwa terdapat banyak kelemahan yang berpotensi menyebabkan terjadinya penyimpangan. Terkait dengan implementasi UU No. 6 Tahun 2014, Pemerintah Kabupaten Sumbawa telah menerbitkan berbagai regulasi dan melaksanakan

serangkaian sosialisasi, bimbingan dan pelatihan serta pendampingan terhadap desa, namun fenomena menunjukkan masih terjadi *dysfunctional behavior* dalam pengelolaan keuangan desa.

Ely (2009); Etienne (2010) menyatakan bahwa perubahan regulasi mempengaruhi lingkungan kerja, baik internal maupun eksternal, sehingga mempengaruhi *input, process, output* serta *outcome* sebuah program. Keberhasilan organisasi menjalankan program dalam rangka pencapaian tujuan tidak hanya dengan ketersediaan regulasi saja, namun harus didukung sumber daya manusia yang berkompeten, karena kemampuan sumber daya manusia sebuah organisasi memiliki efek positif pada kinerja organisasi (Otterlo, 2013). Oleh karena itu, tiap personal harus memberikan partisipasi nyata dengan melaksanakan tugas dan fungsinya masing-masing. Selain itu, untuk memastikan keselarasan operasional kinerja organisasi dibutuhkan kombinasi dari keterampilan manajerial; perencanaan strategis; kemampuan keuangan; dan situasi kondisi lingkungan kerja yang kondusif serta adanya partisipasi aktif seluruh anggota organisasi (Namada *et al.*, 2014).

Berbagai unsur atau elemen hasil kajian empiris terkait *dysfunctional behavior* yang masih belum tersaji secara holistik dalam sebuah kajian empiris (Ely, 2009; Etienne, 2010; Otterlo, 2013; Namada *et al.*, 2014; dan Alemu, 2016). Simpulan hasil kajian pada dasarnya saling menguatkan, namun justifikasi masih disajikan secara parsial antara unsur teknis dengan non teknis, personal dengan kelembagaan serta internal dengan eksternal. Selain itu, kajian empiris di atas lebih banyak menggunakan pendekatan kuantitatif, sehingga direkomendasikan untuk menggunakan pendekatan yang berbeda agar dapat dilakukan analisis dan pemaknaan yang lebih mendalam. Hal ini dimaksudkan agar dapat mengungkapkan makna sesungguhnya dari perilaku sesuai pengalaman dan pemahaman yang dituturkan.

Efferin (2015) dan Raghunandan (2012) menyatakan bahwa aspek non teknis harus diperhitungkan bersama-sama sebagai fokus kajian tentang pengelolaan keuangan, karena saling mempengaruhi dalam upaya pencapaian tujuan organisasi. Maka kajian tentang proses dan perilaku terkait *dysfunctional behavior* dalam pengelolaan keuangan masih diperlukan. Hal ini memotivasi peneliti mengkaji fenomena *dysfunctional behavior* dalam pengelolaan keuangan khususnya pada desa di Kabupaten Sumbawa pada perspektif yang lebih mendalam melalui interpretasi dan pemaknaan informan terhadap obyek yang terlibat. Kajian *dysfunctional behavior* dalam pengelolaan keuangan desa ini dikaitkan dengan implementasi UU No. 6 Tahun 2014, sehingga menjadi sebuah kebaruan untuk memperkaya kajian akuntansi sektor publik khususnya keuangan desa. Pertanyaan dalam penelitian ini diajukan untuk memahami perilaku dan makna sesungguhnya dari pengalaman dan pemahaman para aparatur pemerintah desa dalam implementasi pengelolaan keuangan desa, sehingga dapat diketahui secara jelas dan mendalam penyebab dan implikasi *dysfunctional behavior* yang terjadi dalam pengelolaan keuangan desa di Kabupaten Sumbawa, khususnya terkait pengakuan pendapatan desa.

2. Pijakan Teoretis dan Kerangka Pikir Peneliti

Peneliti menyajikan beberapa kajian teoritis serta konsep yang relevan konteks fenomena penelitian ini, namun teori serta konsep yang disajikan di awal penelitian ini belum eksplisit dijustifikasi dengan fenomena, karena penelitian kualitatif tidak murni untuk mengobservasi teori, sehingga teori bersifat “pasif” dan hanya menjadi *starting point* bagi keseluruhan observasi (Schwandt, 1993 dalam Cresswel, 2016). Sesuai logika induktif (Punch, 2005 dalam Cresswel, 2016), teori tetap menjadi *end poin research* karena peneliti bergerak dari fakta, informasi atau peristiwa yang relevan.

2.1. Pijakan Teoretis

Persepsi, kepribadian dan motivasi merupakan pembentuk perilaku seseorang. Perilaku yang ditunjukkan dapat berupa *functional* maupun *dysfunctional* yang disebabkan oleh karakteristik individu serta adanya perubahan situasi dan kondisi yang dialami individu tersebut. Hal itu mengindikasikan bahwa perilaku seseorang dapat menjadi tidak konsisten ketika dipengaruhi suatu perubahan, baik eksternal maupun internal. Robin dan Judge (2009) dalam Suhayati (2013) menyatakan bahwa harus diupayakan menjaga konsistensi individu dan mengembalikan konsistensi jika mengalami perubahan yang mengarah pada penyimpangan. Sejalan dengan pendapat Cole (2008) yang menyatakan bahwa *dysfunctional behavior* dapat dicegah oleh pemimpin yang mampu mengkomunikasikan berbagai norma-norma dan peraturan. Hal itu disebabkan karena *dysfunctional behavior organizational* merupakan hasil dari adanya *dysfunctional behavior individual*, sehingga faktor kepribadian dan latar belakang sosial membentuk perilaku individu yang bisa mempengaruhi situasi dan lingkungan kerja (Alemu, 2016). Namun menurut Cole (2008), berbagai kemampuan serta upaya yang dilakukan tersebut diatas mungkin tidak sepenuhnya dapat menghilangkan semua *dysfunctional behavior* dalam organisasi, namun diharapkan dapat mengurangi peluang terjadinya tindakan penyimpangan. Sementara itu, Raghunandan (2012) menyatakan bahwa sistem pengelolaan keuangan merupakan bagian dari bentuk pengendalian manajemen yang dirancang untuk memanfaatkan sumber daya organisasi lebih efisien dan memberikan manfaat nyata. Hal ini menyebabkan tingkat keberhasilan pengelolaan keuangan menjadi tergantung pada penerimaan dan sikap pengelolanya. Raghunandan (2012) tidak menyebutkan secara eksplisit tentang metode yang sempurna untuk memastikan pengelolaan keuangan bisa sukses, tapi hanya dinyatakan bahwa banyak konsensus cara mensukseskannya. Salah satu upaya agar pengelolaan keuangan suatu organisasi berhasil adalah dengan tidak mengabaikan dinamika perilaku para pengelolanya.

Shah (2007) menyatakan bahwa selain dari ukuran; kompleksitas atau sektornya; jumlah anggaran dan sistem pengelolaannya sebagai aspek teknis; pencapaian tujuan sebuah organisasi juga bergantung pada perilaku sebagai aspek non teknis. Memperhitungkan kontribusi aspek teknis dan non teknis dalam pengelolaan keuangan dapat menguntungkan organisasi jika semua pengelola memiliki kemauan dan kemampuan dalam memahami tujuan utama organisasinya. Setelah mengamati sifat dari proses pengelolaan keuangan, maka aspek perilaku merupakan bagian integral dari pengelolaan keuangan dan tidak boleh dipisahkan dari sisi teknis (Eames *et al.*, 2008). Organisasi

harus mengakui pengelolaan keuangan tergantung pada komitmen pengelola terhadap tujuan utama organisasi, karena pengelolaan keuangan merupakan proses yang kompleks dan hasil terbaik hanya dapat dicapai bila berbagai faktor telah diperhitungkan. Hal itu dipertegas Sopanah *et al.* (2013) yang mengemukakan bahwa suatu organisasi dapat membangun kapasitas melalui partisipasi dan pemberdayaan menuju peningkatan kinerja pengelolaan anggaran. Maka kemampuan manajemen mengelola berbagai sumber daya dalam hubungan yang memiliki kepercayaan yang tinggi, akan memberikan timbal balik pada optimalisasi pengelolaan sumber daya tersebut menuju tata kelola yang lebih baik. Cole (2008) dan MacKenzie *et al.* (2014) berpendapat bahwa *dysfunctional behavior* organisasi berhubungan erat dengan upaya pengembangan sumber daya manusia dan pengaruh lingkungan organisasi. Namun meningkatnya mutu sumberdaya manusia tidak dapat sepenuhnya mencegah *dysfunctional behavior* organisasi. Maka melalui peningkatan pemahaman secara mendalam dan menyeluruh terhadap anteseden yang mempengaruhi *dysfunctional behavior* bagi setiap karyawan dapat mengurangi *dysfunctional behavior* dan meminimalkan dampaknya bagi individu, organisasi, serta masyarakat. Oleh karena itu, MacKenzie *et al.* (2014) mengusulkan adanya peningkatan peran pemerintah atasan, lembaga mediasi, serta organisasi pengendali.

Berbagai kajian di atas merupakan sebagian bukti empiris bahwa teori keagenan (Jensen dan Meckling, 1979) yang awalnya berfokus pada sektor privat, saat ini telah teraplikasi dalam kajian sektor publik. Hal ini menjadi dasar pemikiran untuk menyajikan teori keagenan dalam mengkaji pengelolaan keuangan desa sebagai salah satu organisasi sektor publik. *Delegation of authority* dan *responsibility desicion making* merupakan salah satu fokus dalam teori keagenan. Hal ini terbentuk melalui hubungan antara suatu pihak sebagai *principal* dengan pihak lain sebagai pelaksana kewenangan. Hubungan ini dapat mengarah pada adanya *asymmetrical information* antara *agent* dan *principal*. Hal ini timbul karena relevansi informasi yang dimiliki antara *agent* dan *principal* akan berbeda. *Employment contract* dalam teori keagenan merupakan perikatan yang melandasi hubungan antara *principal* dan *agent*. Jensen dan Meckling (1979) mempersyaratkan bahwa kontrak yang efisien akan memposisikan *agent* dan *principal* memiliki informasi setara. Hal ini juga akan menjadi penjelasan hak dan kewajiban yang akan menguntungkan *principal* dan *agent*, sehingga masing-masing mendapat imbalan yang sepadan dengan risiko. Rousseau (1995) dalam Gallani *et al.* (2015) mengemukakan bahwa secara psikologis, hubungan kontraktual memunculkan keyakinan *agent* tentang kewajiban dan tanggung jawab terhadap *principal*.

Tindaklanjut dari kontrak yang disepakati adalah perancangan penilaian prestasi dan bentuk serta besarnya imbalan yang akan diterima *agent*. Hal ini menurut Andvig *et al.* (2001) dalam Abdullah dan Asmara (2006), agar para *agent* berperilaku positif dan dapat menguntungkan organisasi karena pada dasarnya *principal* dan *agent* memiliki motivasi dan orientasi yang berbeda yang disebabkan adanya berbagai kepentingan. Pada sektor publik hal itu sulit dihindari karena *participatory budgeting system* pada sektor publik selalu memunculkan oportunistik *agents* akibat adanya *agents interest* terutama yang disebabkan adanya keterlibatan lembaga politik, sehingga proses dan dinamika politik ikut

mempengaruhi proses pengalokasian sumberdaya yang tentunya diikuti konflik berbagai kepentingan di antara *actors* (Razak *et al.*, 2011). Dengan demikian, maka serangkaian dinamika pengelolaan itu diatur melalui sebuah kebijakan pemerintah. Mazmanian dan Sabatier (1983) dalam Paudel (2009) mengemukakan bahwa terdapat beberapa elemen yang mempengaruhi kesuksesan implementasi sebuah kebijakan, yaitu: *tractability of the problems; ability of statute to structure implementation; dan non statutory variables affecting implementation*. Komponen pembentuk karakteristik masalah dalam implementasi kebijakan dibentuk oleh adanya tingkat kesulitan teknis dari masalah yang bersangkutan, kemajemukan dan cakupan perubahan perilaku yang diharapkan. Karakteristik kebijakan juga dipengaruhi oleh kejelasan isi kebijakan, seberapa jauh kebijakan tersebut memiliki dukungan teoritis, besarnya alokasi sumberdaya finansial terhadap kebijakan tersebut; seberapa besar adanya keterpautan dan dukungan antar berbagai institusi pelaksana; kejelasan dan konsistensi aturan yang ada pada badan pelaksana serta tingkat komitmen aparat terhadap tujuan kebijakan. Selain itu, dijelaskan juga bahwa pengukuran tingkat keberhasilan implementasi kebijakan adalah lingkungan kebijakan. Hal ini dipengaruhi oleh bentuk kondisi sosial ekonomi masyarakat dan tingkat kemajuan teknologi; dukungan publik terhadap suatu kebijakan; sikap kelompok pemilih (*constituency groups*).

Paudel (2009) selanjutnya memaparkan konsep Mazmanian dan Sabatier (1983) terkait lingkungan kebijakan adalah tingkat komitmen dan ketrampilan dari aparat dan implementor. Komitmen dan keterampilan aparat pelaksana untuk mengimplementasikan amanat regulasi sebagai bentuk kebijakan menjadi unsur penting, karena hal ini terkait dengan prinsip bahwa implementasi kebijakan secara umum merupakan *public problem solving*. *Core idea* teori ini menunjukkan bahwa tahap implementasi dari suatu kebijakan tidak mudah. Regulator harus menyusun materi dan strategi yang baik dan tepat agar kebijakan bisa diimplementasi. Secara personal, kemampuan atau pemikiran implementor memiliki sebuah keyakinan menjalankan suatu tugas tertentu dapat mempengaruhi tingkat pencapaiannya. Hal ini merupakan fokus kajian Teori Efikasi Diri (Bandura, 1977), yang menyatakan bahwa efikasi diri yang dimiliki seseorang juga mempengaruhi penentuan tindakan yang akan dilakukan untuk mencapai suatu tujuan, termasuk memperkirakan berbagai kejadian yang akan dihadapi. Kristonis (2005) juga menjelaskan bahwa efikasi diri secara umum menggambarkan suatu penilaian, bagaimana seseorang dapat melakukan suatu aktivitas pada situasi dan kondisi yang dinamis. Efikasi individu berubah sesuai proses pembelajaran yang dapat melalui pengalaman langsung, interaksi dan observasi.

Bandura (1977) menyatakan bahwa peristiwa yang mempengaruhi efikasi diri seseorang, merupakan sebuah proses kognitif, motivasional, afeksi dan proses pemilihan/seleksi yang berperan membentuk jati dirinya. Penjelasan lebih lanjut menyebutkan bahwa perbedaan *gender, age, level of education, dan experience* sangat mempengaruhi efikasi diri seseorang. Maka kondisi internal dari seseorang yang dipengaruhi eksternal akan mempengaruhi tinggi rendahnya efikasi diri seseorang dalam tiap pelaksanaan tugasnya. Kristonis (2005) menyatakan bahwa setiap individu akan mempercayai tiap keputusannya untuk berperilaku tertentu dan semestinya mereka juga telah

memahami bahwa ada konsekuensi atas pilihannya. Maka efikasi diri merupakan kepercayaan diri seseorang dalam kemampuan untuk menentukan pilihan, keputusan dan mengambil tindakan. Untuk menentukan pilihan dan langkah-langkah yang tepat, maka diperlukan informasi yang memiliki kuantitas dan kualitas yang cukup. Hal ini memiliki arti penting dalam berbagai aspek, termasuk dalam kegiatan dan transaksi ekonomi, yang menuntut kepemilikan informasi yang berkualitas oleh setiap pihak yang terlibat.

Informasi Asimetris merupakan perbedaan informasi yang didapat antara salah satu pihak dengan pihak lainnya dalam suatu hubungan, maka suatu pihak harus mengetahui informasi yang baik sebelum melakukan suatu kegiatan atau mengambil keputusan (Stiglitz dan Weiss, 1992). Stiglitz dan Weiss (1992) juga mengungkapkan bukti-bukti empiris bahwa peningkatan kemakmuran masyarakat tidak hanya ditunjang oleh modal dan teknologi, tetapi juga informasi. Dinyatakan bahwa terjadinya kerugian ekonomi (*economic losses*) dalam masyarakat dapat disebabkan oleh informasi yang asimetris atau informasi yang kurang sempurna. Oleh karenanya, keberadaan informasi harus diperlakukan sama pentingnya dengan uang, aset, modal atau sumberdaya lainnya untuk menghindari kerugian ekonomi tersebut.

Kristiansen (2006) dalam Kumorotomo (2008) menyatakan bahwa informasi dalam sektor publik berpengaruh terhadap transparansi. Hal itu disebutkan akan meningkatkan tanggungjawab para perumus kebijakan terhadap rakyat sehingga kontrol terhadap para politisi dan birokrat akan berjalan lebih efektif. Transparansi juga akan memungkinkan berfungsinya *checks and balances system* untuk mencegah adanya monopoli kekuasaan oleh para birokrat, mengurangi banyaknya kasus korupsi sehingga efisiensi dalam penyelenggaraan pelayanan publik akan meningkat. Pelaksanaan tugas pemerintahan disebut transparan apabila semua informasi yang relevan tentang sistem, prosedur, mekanisme serta hak dan kewajiban yang terkait dapat diperoleh secara bebas dan wajar oleh semua orang (Kumorotomo, 2008). Informasi, menurut Kristiansen (2006) dalam Kumorotomo (2008) dirumuskan sebagai "*resources of knowledge and competence that can be used by individuals for enhancing their economic welfare, political power, or social status*". Dari pendefinisian tersebut dapat ditafsirkan bahwa masyarakat yang diperintah secara otoriter, transparansi itu cenderung diabaikan oleh penguasa.

Stiglitz dan Weiss (1983) dalam Prasetya (2012) menyebutkan dua bentuk dasar informasi asimetris, pertama: *hidden knowledge*, yaitu situasi yang menunjukkan pihak tertentu memiliki informasi lebih berkualitas dari pihak lain terkait sebuah objek. Kedua, *hidden action* yang merupakan suatu kondisi dimana salah satu pihak dapat mempengaruhi "kualitas" informasi yang dibutuhkan suatu pihak tertentu lainnya, yang mengakibatkan terjadinya *adverse selection*. Informasi digunakan dalam proses pembinaan dan pendampingan terhadap pelaksanaan tugas suatu organisasi, yang bertujuan agar organisasi itu dapat bekerja sesuai ketentuan dan ujuan yang ditetapkan. Pelaksanaan tugas yang tidak sesuai dengan tujuan utama organisasi menjadi indikator adanya tujuan dan kepentingan yang berbeda pada pelaksana. Hal ini menurut Hansen dan Mowen (2007) merupakan

bentuk perilaku menyimpang (*dysfunctional behavior*). Gibson *et al.* (2006) menyatakan bahwa *dysfunctional* dalam organisasi merupakan bentuk konflik, konfrontasi dan interaksi yang dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi, dengan demikian *dysfunctional behavior* merupakan perilaku individu atau kelompok yang bertentangan dengan tujuan organisasi serta dapat membahayakan organisasi.

Dysfunctional behavior secara mendasar dipengaruhi oleh sikap dan emosi (Gibson *et al.*, 2006). Hal ini sejalan dengan Hansen dan Mowen (2007), yang menyatakan bahwa berbagai tekanan yang dialami pengelola keuangan akan mempengaruhi sikap dan emosi serta dapat menimbulkan *dysfunctional behavior*. Gibson *et al.* (2006) menyebut sikap sebagai perasaan yang merupakan keadaan mental yang terorganisir melalui pengalaman, yang memiliki pengaruh tertentu pada respon seseorang kepada orang-orang, objek dan situasi. Suhayati (2013) mengemukakan bahwa sikap yang dimiliki manusia berfungsi sebagai pengetahuan, alat penyesuaian, mempertahankan ego, memberikan penilaian ekspresif. Perilaku individu merupakan inti dari pembentuk perilaku sebuah organisasi. Aspek perilaku individu khususnya dalam pengelolaan keuangan, menurut Siegel dan Marconi (1989) dalam Suhayati (2013) berkenaan dengan sikap individu terhadap berbagai data-data keuangan dan akan berkaitan dengan keputusan dan informasi terkait organisasi. Sehubungan dengan faktor psikologis maupun sosial yang berkaitan dengan perilaku tersebut, maka pada dasarnya perilaku manusia bisa merupakan *functional behavior* maupun *dysfunctional behavior*.

Functional maupun *dysfunctional behavior* yang dilakukan seseorang dipengaruhi bentuk persepsi individu tersebut sebagai pelaku. *Dysfunctional behavior* mengarah pada tindakan kecurangan dan korupsi. Hal ini terjadi ketika pelaku melakukan sesuatu yang menyimpang dari ketentuan yang ditetapkan secara sadar bahwa tindakan tersebut melanggar hukum (Abdullahi dan Mansor, 2015). Maka tindakan kecurangan merupakan perbuatan melawan hukum untuk mendapatkan keuntungan yang merugikan pihak lain. Kecurangan dan korupsi merupakan tindakan yang menguntungkan diri sendiri atau orang lain dengan menyalahgunakan kewenangan yang dimiliki akibat adanya kesempatan atau sarana yang dimiliki. Pada organisasi pemerintahan, kecurangan merupakan tindakan yang bertentangan dengan hukum, namun salah satu penyebab terjadinya korupsi adalah regulasi itu sendiri. Berbagai kajian telah mengidentifikasi berbagai faktor penyebab terjadinya kecurangan (Cressey, 1953 dalam Kaseem dan Higson, 2012; Wolfe dan Hermanson, 2004; dan Bologna, 2006 dalam Kaseem dan Higson, 2012). Selain itu, BPKP-RI (1999) dalam Usman (2013) juga menyebutkan penyebab korupsi di Indonesia, yakni perilaku individu; organisasi; masyarakat; dan peraturan perundang-undangan.

Klitgaard *et al.* (2005) menyatakan bahwa tidak semua individu ingin berlaku curang dan korupsi, namun semakin besar peluang dan godaannya maka semakin besar pula peluang individu tersebut melakukan korupsi. Hal tersebut diperkuat oleh Torres dalam Klitgaard *et al.* (2005) yang menyatakan bahwa faktor keluarga, tingkat pendidikan, sikap pada pekerjaan, situasi dan kondisi ekonomi serta karakter individu memberikan pengaruh terhadap respon dan motivasinya untuk

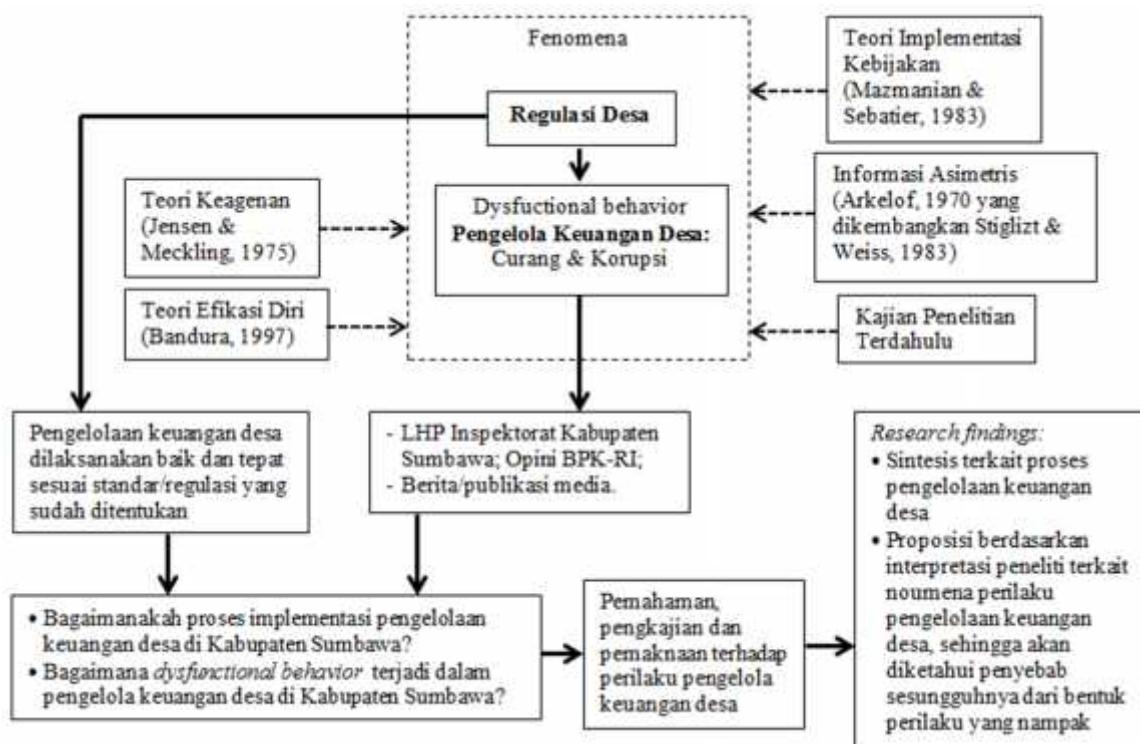
melakukan korupsi. Maclean-Abaroa dalam Klitgaard *et al.* (2005), membuat persamaan matematik tentang korupsi, yaitu: $Corruption = Monopoly + Delegation - Accountability$. Persamaan itu dimaknai bahwa korupsi yang terjadi atau berpeluang terjadi dapat dikurangi dan dicegah dengan mengurangi monopoli, mengurangi dan membatasi kewenangan serta meningkatkan sistem pengawasan dan pengendalian untuk menciptakan suatu akuntabilitas.

2.2. Kerangka Pikir Peneliti

Berdasarkan penyajian fenomena; pertanyaan penelitian; tujuan penelitian; pendekatan yang digunakan serta beberapa kajian teoretis di atas, maka alur pikir peneliti digambarkan sebagai berikut:

Gambar 1.

Alur Pikir Penelitian



3. Metode Penelitian

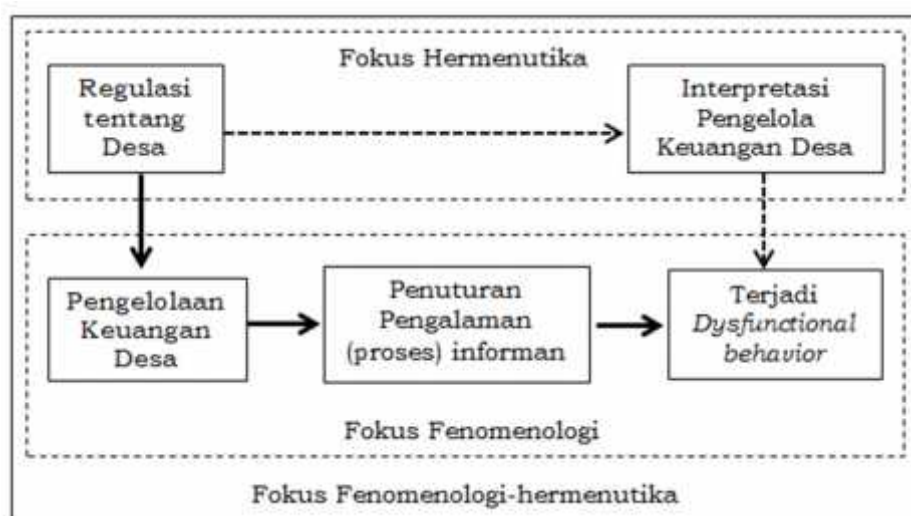
Desain penelitian ini adalah penelitian kualitatif yang bertujuan mendapatkan rincian yang utuh terkait fenomena *dysfunctional behavior* dalam pengelolaan keuangan desa. Pendekatan penelitian ini adalah fenomenologi-hermeneutika (Ricoeur, 2014) yang merupakan pencangkakan hermeneutika pada fenomenologi atau perpaduan antara hermeneutika sebagai ilmu (metodologi) dengan fenomenologi sebagai filsafat (ontologi). Ricoeur (2014) mengarahkan hermeneutika dari level metode menuju metafisika, sehingga dapat menjembatani antara metodologi dan ontologi. Dengan demikian, penelitian ini tidak hanya berfokus pada memahami teks dalam regulasi desa, namun juga berfokus pada pemahaman informan terhadap teks dan 'dunia' sebagaimana adanya. Maka pemahaman atas makna diperoleh dari perilaku dan pengalaman informan yang terlibat langsung, bukan menurut pengamatan orang lain (Burrell dan Morgan, 1979 dalam Kamayanti, 2015).

Informan penelitian ini adalah pemerintah Desa *Gambo*, yang terdiri dari kepala desa, perangkat dan bendahara desa sebagai pengelola keuangan desa. Data primer dikumpulkan melalui wawancara mendalam dengan informan. Peneliti membangun komunikasi yang baik, terbuka dan intens dengan informan, serta memanfaatkan kemampuan dan pengetahuan peneliti terhadap karakter, bahasa dan budaya setempat atau *emphatic neutrality* (Patton, 2002), untuk memperoleh informasi yang berkualitas dan mampu menjawab pertanyaan penelitian. Pengumpulan data pendukung dilakukan selama proses penelitian, terutama regulasi yang dijadikan pedoman oleh informan, maupun dokumen yang dihasilkan atau dibuat oleh informan. Temuan tentang ‘apakah’ yang dialami, dipahami atau diyakini oleh informan disajikan dalam deskripsi tekstural. Selanjutnya deskripsi struktural menyajikan tentang ‘bagaimana’ pengalaman tersebut terjadi; bagaimana latar dan konteks dimana fenomena tersebut dialami.

Pada bagian akhir, peneliti mengelaborasi deskripsi tekstural dan deskripsi struktural yang merupakan ‘esensi’ dari penuturan tentang ‘apa’ dan ‘bagaimana’ yang dialami dan diyakini informan. Strategi utama untuk menjaga keabsahan data adalah melakukan triangulasi data, yang diperoleh dari pengamatan, membangun keterlibatan yang empatik, serta memberikan penjelasan sesuai peristiwa yang dilihat, didengar, dan dirasakan oleh peneliti (Gamar dan Djahuri, 2015). Temuan data lapangan yang sudah dikategorisasi dianalisis menjadi proposisi yang dihubungkan dengan suatu teori, konsep tertentu serta kajian empiris lainnya. Data tersebut direfleksikan sesuai pengalaman dan pemahaman informan yang membentuk interpretasinya menjadi sebuah pemaknaan dengan menggunakan metode analisis data fenomenologi-hermeneutika (Ricoeur, 2014). Fokus analisis data dalam fenomenologi-hermeneutika, menempatkan fenomenologi memiliki atensi lebih besar pada sifat pengalaman yang dihidupkan, sedangkan hermeneutika berkonsentrasi pada masalah-masalah yang muncul dari interpretasi tekstual (Wisri dan Mughni, 2016).

Gambar 2.

Fokus Analisis Data Fenomenologi-hermeneutika (Ricoeur, 2014)



4. Hasil dan Diskusi

4.1 Hasil Analisis Level Semantik dan Refleksi terhadap *Dysfunctional behavior* dalam Pengelolaan Keuangan Desa

Pada level semantik dan refleksi, *dysfunctional behavior* teridentifikasi pada penyajian data tekstural tentang pengalaman dan pemahaman pengelola keuangan desa. Permata (2013) memproksikan tahapan pada level semantik pada konsep okulasi hermeneutika pada fenomenologi (Ricoeur, 2014), sebagai proses identifikasi simbolik atau bentuk pemahaman dari simbol ke simbol yang diungkapkan pengelola keuangan desa di Kabupaten Sumbawa, sedangkan tahap refleksi menjadi tahap pemaknaan terhadap simbol dan upaya menggali secara cermat atas keberadaan berbagai makna pada berbagai bentuk pengalaman dan pemahaman informan. Hal ini sejalan dengan prinsip dasar fenomenologi-hermeneutik (Ricoeur, 2014) yang bertugas menginterpretasi simbol-simbol yang tersembunyi dalam pluralitas makna.

Pengelola keuangan desa menyatakan bahwa kegiatan utama dalam tahap perencanaan desa adalah penyusunan dokumen RPJMDesa, RKPDesa dan APBDDesa. RPJMDesa merupakan rencana pembangunan jangka menengah desa yang diantaranya menyajikan visi misi kepala desa terpilih. Sementara itu, RKPDesa merupakan rencana kerja tahunan pemerintah desa yang disesuaikan dengan pagu indikatif tentang proyeksi jumlah pendapatan yang akan diterima desa. RKPDesa menjadi materi utama penyusunan APBDDesa sebagai rancangan akhir yang berisi rincian pendapatan, belanja serta pembiayaan desa yang akan dijalankan pada tahun berkenaan. Mekanisme tersebut, dipertegas dalam UU No. 25 Tahun 2004 yang menyatakan bahwa perencanaan menjadi suatu proses menentukan tindakan masa depan yang tepat, melalui pengurutan pilihan, dengan memperhitungkan ketersediaan sumberdaya. Penetapan Perdes RKPDesa menjadi *starting point* bagi pemerintah desa untuk menyusun rancangan APBDDesa. Rancangan APBDDesa merupakan dokumen perencanaan final tentang target pendapatan, pengalokasian belanja dan pembiayaan desa pada tahun berkenaan.

Pada LKPI dan RPJMDesa *Gambo* tahun 2014, menyajikan data jumlah sumber daya dan potensi PADesanya yang cukup banyak. Desa *Gambo* merealisasikan PADesanya yang ditargetkan pada tahun 2014 dengan menyelesaikan banyak kegiatan fisik (konstruksi) dengan sistem gotong-royong. Pada tahun 2014 (sebelum adanya UU desa), Desa *Gambo* hanya memiliki ADD Rp80jt dengan PADesanya berjumlah Rp30jt. Pada tahun 2015, Desa *Gambo* menargetkan PADesanya sebesar Rp25jt dan pada tahun 2016 sebagaimana tercantum dalam rincian APBDDesa *Gambo*, PADesanya yang ditargetkan 'hanya' Rp3jt saja. Terungkap bahwa Desa *Gambo* tidak bisa lagi menjadikan gotong-royong, swadaya dan partisipasi sebagai salah satu sumber PADesanya. Hal itu menurut para informan, karena mereka tidak mengerti bagaimana tata cara 'mengakui' suatu item pendapatan desa yang tidak berbentuk uang. Berikut ini penuturan Bendahara Desa *Gambo*:

"tidak tercapai target PADesanya kami pada tahun 2015 itu pak, karena target PADesanya yang kami cantumkan itu hanya nilai uang diatas 'kertas' saja {seraya tersenyum}... karena kami memperhitungkan adanya partisipasi, swadaya dan gotong royong pada pekerjaan tertentu, tapi kami tidak tahu cara menjadikan itu sebagai pendapatan desa karena uangnya tidak ada {seraya

terbahak-bahak}... ada banyak partisipasi dan gotong-royong itu, tapi karena tidak ada penjelasan bagaimana pembukuannya, karena kalau dari pengertian pendapatan ini {sambil menunjukkan sebuah peraturan menteri} yang menjadi penerimaan desa *kan* harus berupa uang katanya, itu yang sulit bagi kami, padahal masih ada kegiatan partisipasi dan gotong-royong itu, *kan* lumayan bisa mengurangi anggaran belanja pekerjaan fisik itu pak... makanya tahun 2016 lalu *yaa* cukup saja segitu pak {seraya tertawa}”

Penuturan Bendahara Desa *Gambo* di atas, dimaknai peneliti bahwa penentuan target PADesa pada tahun 2016 itu hanya “yang penting ada”, artinya pemerintah desa tidak berupaya untuk menambah pendapatan desanya melalui PADesa khususnya dari gotong-royong, swadaya dan partisipasi, mengingat kesulitan yang dihadapi pada tahun sebelumnya dalam melakukan pencatatan PADesa tersebut. Sementara itu, UU Desa menyatakan bahwa pembangunan desa harus dilandaskan semangat gotong-royong sebagai salah satu nilai luhur budaya bangsa kita.

Gotong-royong, partisipasi dan swadaya dalam pembangunan desa merupakan sebuah fakta yang sudah direalisasikan di Desa *Gambo* sebelum terbitnya UU No. 6 Tahun 2014. Hal itu terungkap dari penuturan Bendahara Desa *Gambo*, berikut ini:

“memang tetap ada masyarakat pada tiap RT itu ikut bergotong-royong dan berpartisipasi sebagai tenaga kerja dalam suatu pekerjaan... itu tidak dibayar walaupun sudah ada anggaran untuk upah dalam pekerjaan itu, seperti pekerjaan rabat itu {sambil menunjukkan sebuah gang yang sudah dirabat beton}... *yaa* tetap kami SPJ-kan sesuai RAB, anggaran ongkos itu kami gunakan untuk ‘menutup’ selisih harga material... {seraya merendahkan nada bicaranya dan terdiam seperti sedang memikirkan sesuatu}”.

Berdasarkan kutipan penuturan Bendahara Desa *Gambo* di atas, teridentifikasi dua informasi penting, yakni: pertama, dalam penentuan target pendapatan Desa *Gambo* telah terjadi slack atau *budgetary slack*; kedua, terdapat realisasi anggaran yang dimanipulasi pertanggungjawabannya (SPJ). Realita di atas menunjukkan bahwa target PADesa dalam APBDesa *Gambo* tersusun tidak sesuai dengan potensi yang sesungguhnya. Potensi yang dimaksud adalah nilai upah atas adanya gotong-royong, swadaya dan partisipasi dalam sebuah pekerjaan fisik. Dalam sebuah pekerjaan fisik terdapat tiga komponen utama sebagai *input*, yaitu tenaga kerja, peralatan dan material. Ketiga *input* tersebut mempunyai nilai dan dapat dinilai setara kas. Setiap pekerjaan berpotensi melibatkan masyarakat desa sebagai tenaga kerja dan bersedia tanpa dibayarkan upahnya, namun pemerintah desa tidak memperhitungkan potensi tersebut sebagai bagian dari pendapatan desa (sebagaimana diatur dalam Permendagri No. 113 Tahun 2014), hal ini merupakan bentuk aplikasi dari *budgetary slack*, sebagaimana dinyatakan Hansen dan Mowen (2007): “*the second problem with participative budgeting is the opportunity for managers to build slack into the budget. Budgetary slack (or padding the budget) exists when a manager deliberately underestimates revenues or overestimates costs*”

Fenomena terjadinya *budgetary slack* telah dinyatakan dalam berbagai kajian, terjadi di berbagai entitas yang dalam sistem penganggarnya menganut sistem partisipatif, baik sektor privat maupun sektor publik. Kajian terkait penganggaran pada rumah sakit (Usman *et al.* 2012); yayasan pendidikan dan koperasi (Karsam, 2015); pemerintah daerah (Savitri dan Sawitri, 2014); serta berbagai kajian

pada sektor privat (Harvey, 2015), menunjukkan bahwa *budgetary slack* merupakan variabel laten dalam sistem penganggaran partisipatif. Secara umum, hasil kajian di atas menyatakan bahwa *asymmetrical information* menjadi penyebab utama terjadinya *budgetary slack*. Sementara itu, *budgetary slack* yang terjadi dalam proses penyusunan APBDesa, lebih disebabkan karena inkonsistensi regulasi, sehingga pengelola keuangan desa tidak dapat mengakui sumber pendapatan yang potensial. Secara redaksional, tekstual yang tersaji dalam Permendagri No. 113 Tahun 2014:

“penerimaan desa adalah uang yang berasal dari seluruh pendapatan desa yang masuk ke APBDesa melalui rekening kas desa” (psl. 1 huruf e); “Pendapatan desa meliputi semua penerimaan uang melalui rekening desa yang merupakan hak desa dalam 1 (satu) tahun anggaran yang tidak perlu dibayar kembali oleh desa” (psl. 9 ayat 1); “salah satu sumber PADesa itu adalah swadaya, partisipasi dan gotong royong” (psl. 9 ayat 3 huruf c)

Hasil penelusuran penulis terhadap bentuk pemahaman dan interpretasi informan terhadap regulasi desa, memicu penulis untuk menelisik lebih jauh bentuk interpretasi Pemerintah Kabupaten Sumbawa dalam menginterpretasi uraian pasal-pasal dalam regulasi tersebut yang mengandung pluralitas makna. Ternyata pada regulasi turunan yang ditetapkan pemerintah daerah masih menunjukkan adanya polisemi dan ambiguitas kata-kata dan kalimat dalam regulasi desa itu menempatkan pengelola keuangan desa melakukan tindakan yang *dysfunctional*.

Paragraf 22 PSAP No. 02 Lampiran II dinyatakan bahwa “pendapatan diakui pada saat diterima pada rekening kas umum negara/daerah”. Maka terkait dengan pendapatan desa, bagaimana cara pengakuannya?. Pemerintah Kabupaten Sumbawa telah membuat Perbup Sumbawa No. 12 Tahun 2015 sesuai amanat Permendagri No. 113 Tahun 2014, namun materi yang disajikan pun tidak jauh berbeda dengan dengan materi permendagri tersebut. Selain itu, Bendahara Desa *Gambo* juga menyatakan tidak pernah mendengar atau menerima penjelasan, baik dari DPMD maupun BPKAD bagaimana bentuk pembukuan (sistem akuntansi) dari gotong-royong, swadaya dan partisipasi masyarakat dalam suatu pekerjaan itu bisa di akui sebagai pendapatan desa. Bendahara Desa *Gambo* juga menuturkan, bahwa terkait dengan target PADesa itu, hanya sering dipertanyakan DPMD ketika terdapat target PADesa yang bersumber dari gotong-royong, swadaya dan partisipasi dalam rancangan APBDesa, namun ketika dipertanyakan kembali, pihak DPMD tidak memberikan penjelasan lebih lanjut kenapa itu dipertanyakan.

Terkait dengan informasi penting kedua (hasil wawancara dengan Bendahara Desa *Gambo*), dinyatakan bahwa PADesa yang bersumber dari gotong-royong, swadaya dan partisipasi masyarakat desa pada tahun 2016 tidak diakui atau dicatat sebagai pendapatan, namun dalam pelaksanaannya tetap “direalisasikan” tetapi dinyatakan untuk ‘menutup’ selisih harga material. Material yang dimaksudkan adalah terkait dengan material atau bahan bangunan untuk pekerjaan fisik (konstruksi). Dihinggapi rasa penasaran, peneliti ‘mengejar’ pernyataan Bendahara Desa *Gambo* tersebut, dan ia memberikan penuturan, sebagai berikut:

“sebenarnya pak {dengan nada pelan dan ekspresi rasa bersalah dan seolah meminta pembenaran}... permasalahan kami itu terkait SK bupati tentang harga standar desa itu {berhenti

berbicara dan memeriksa tumpukan dokumen di atas mejanya)... ini pak {seraya memperlihatkan sebuah dokumen berupa SK Bupati Sumbawa No. 196 tentang standar harga upah dan bahan untuk desa}... harga material dalam SK ini tidak sesuai dengan harga di sini, jauh lebih rendah dibandingkan harga sebenarnya disini pak... begitu pula harga upah tenaga kerjanya {sambil menghela nafas dan menatap SK bupati dan tumpukan SPJ di mejanya}... tahun 2015 kami menggunakan harga sebenarnya {harga riil lapangan} tapi jadi temuan Inspektorat dan kami diharuskan mengembalikan selisih harga itu pak, katanya {Inspektorat}... harus tetap {membuat SPJ} sesuai standar harga {SK bupati}, jadi tahun 2016 lalu RAB dan SPJ tetap mengikuti SK bupati walaupun sebenarnya kami siasati, biar ndak jadi temuan pak... begitu juga tahun ini” {sambil memperlihatkan RAB tahun 2017}.

Tergambar dari kutipan penuturan Bendahara Desa *Gambo* di atas, terdapat beberapa tekanan yang diterima pengelola keuangan Desa *Gambo*, yakni harus menggunakan harga sesuai SK bupati dalam membuat SPJ dan RAB sesuai instruksi Inspektorat, namun tetap harus membayar upah dan bahan kepada masyarakat atau penyedia sesuai harga lapangan. Adanya tekanan itu, menjadikan pengelola keuangan desa melakukan penyesuaian yang menjadi sebuah penyimpangan. Penyimpangan yang dilakukan pun ‘dibenarkan’ pihak Inspektorat karena hanya memberikan penekanan bahwa RAB dan SPJ harus sesuai dengan SK Bupati. Rasionalisasi yang dinyatakan oleh pelaku itu, menjadi sebuah pembenaran atas tindakan pelaku akibat adanya tekanan. Namun rasionalisasi yang disebutkan oleh Bendahara Desa *Gambo* sedikit berbeda dengan rasionalisasi yang dikemukakan Cressey dalam Arles (2014), yang menjelaskan bahwa pembenaran itu terjadi saat pelaku ingin membahagiakan keluarga dan orang-orang yang dicintainya, pelaku merasa berhak mendapatkan sesuatu yang lebih (posisi, gaji, promosi) karena telah lama mengabdikan pada perusahaan, atau pelaku mengambil sebagian keuntungan karena perusahaan telah menghasilkan keuntungan yang besar, maka dalam konteks pengelolaan keuangan desa, pembenaran itu dilakukan bukan untuk kepentingan pribadi, tetapi untuk kepentingan organisasi, agar SPJ pengelolaan keuangan desa itu tidak menjadi temuan Inspektorat.

Alokasi belanja desa yang terkait rincian penyusunan RAB untuk pekerjaan konstruksi, dinyatakan oleh seluruh pengelola keuangan Desa *Gambo*, bahwa harga upah dan bahan untuk desa yang telah ditetapkan sebagai standar oleh Bupati Sumbawa tidak sesuai dengan harga lapangan, walaupun demikian Kades *Gambo* menuturkan bahwa dalam penyusunan APBDesa itu tetap menggunakan standar harga upah dan bahan yang ditetapkan pemerintah daerah. Selain terkait dengan upaya memanipulasi SPJ, dinyatakan juga bahwa pemerintah desa tidak bisa sepenuhnya memberdayakan masyarakat desa melalui sistem swakelola, karena pemerintah Desa *Gambo* terpaksa menggunakan sistem borongan, berikut penuturan Kades *Gambo*:

“kalau disini {di desanya} ongkos tukang/hari 100rb, kalau di standar harga kan hanya 80rb/hari, harga 100rb/hari itu harga pasaran di desa kami, jadi karena kondisi itu, maka awalnya kami tetap membayar 100rb/hari tukang itu, tapi kalau terus seperti itu, maka pekerjaan itu tidak akan selesai {sesekali memijit keningnya}, jadi kami tetap mengikuti RAB {dengan harga standar bupati} untuk membuat SPJ, tapi kami melelang pekerjaan itu ke siapa yang menyanggupi, tetap ada yang menyanggupi {walau harganya murah}... tapi yaa biasanya itu tukang yang masih “belajar” {seraya tersenyum}

Penuturan Kades *Gambo* terkait upah tenaga kerja di atas, dilengkapi juga dalam pernyataan oleh Sekdes *Gambo* pada kesempatan wawancara yang berbeda dengan menuturkan permasalahan terkait harga material. Dalam penuturannya, Sekdes *Gambo* juga menyatakan berdasarkan temuan Inspektorat yang mengakibatkan dilakukannya pengembalian atas selisih harga tersebut, maka pada tahun 2016 dilakukan penyesuaian, tidak hanya pembuatan SPJ pekerjaan fisik, namun juga terkait dengan belanja-belanja lainnya, berikut ini:

“itu memang cukup sulit buat kami pak, harga pasir ditempat kami 600rb/dt, sementara didalam harga standar hanya 300rb saja, kami kesulitan menyelesaikan pekerjaan itu, yaa kami siasati dengan “menutup” kekurangan anggarannya dari anggaran belanja lain dalam kegiatan itu {seraya menganggukkan kepalanya} itupun terkadang tidak cukup, sehingga kami menegosiasikan ongkos itu dengan tukang, selain itu juga kami ‘atur’ di volumenya di dalam RAB bersama konsultan, asal tidak ‘terlalu’ nyata perbedaan ukurannya (dilapangan), *waduhh* {seraya menggelengkan kepalanya}... harga itu malah bisa meningkat lebih mahal lagi, terutama kalau sudah masuk musim penghujan” (karena beratnya medan yang menjadi jalur transportasi).

Keluhan pengelola keuangan Desa *Gambo* terhadap nilai yang harus digunakan sebagai standar dalam penyusunan RAB dan SPJ pekerjaan konstruksi itu, tidak menjadi sebuah permasalahan bagi Inspektorat. Hal ini diungkapkan Kades *Gambo*, Sekdes *Gambo* serta Bendahara Desa *Gambo* yang menyatakan bahwa mereka hanya diminta membuat RAB dan menyesuaikan SPJ dengan segala kelengkapan administrasi sesuai aturan yang ada, walaupun dalam pelaksanaannya adalah sebuah penyimpangan. Artinya, Inspektorat pun hanya menjalankan tugas mereka secara normatif dengan “menutup mata” dan “menutup telinga” terhadap situasi dan kondisi sesungguhnya yang tengah dihadapi pengelola keuangan desa. Simpulan yang dinyatakan dalam hasil kajian Gamar dan Djamhuri (2015) bahwa auditor internal pemerintah daerah adalah “Dokter” fraud mungkin benar adanya, namun yang terjadi pada sistem dan pola pengawasan serta pemeriksaan yang dilakukan Inspektorat Kabupaten Sumbawa sebagai “dokter” fraud adalah sebuah tindakan “Malpraktek”. Hal ini berpijak pada pernyataan dan penuturan pengelola keuangan Desa *Gambo* yang mempertegas bahwa Inspektorat hanya menginginkan SPJ dan tata kelola administrasi keuangan desa yang penting sesuai format dan standar harga bupati, tidak penting bagaimana proses pelaksanaan dan ‘pengadaan’ bukti-bukti atas pertanggungjawaban yang dibuat. Penulis sependapat dengan Gamar dan Djamhuri (2015), bahwa saat ini Inspektorat kabupaten belum melaksanakan perannya secara maksimal, karena minimnya kompetensi dan rendahnya komitmen dari manajemen puncak serta unsur-unsur terkait dalam pemerintahan di daerah, sehingga sebagaimana temuan dalam penelitian ini, informan juga menyatakan bahwa Inspektorat kabupaten hanya sekedar “melunturkan” sifat wajib dari penugasan yang diberikan.

Berbagai regulasi desa yang telah ditetapkan, diharapkan menjadi petunjuk dan pedoman untuk mengeliminir peluang terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan keuangan desa. Namun adanya kelemahan regulasi tersebut, menjadi peluang terjadinya penyimpangan yang sesungguhnya tidak diinginkan atau disengaja oleh pengelola keuangan desa. Komitmen yang tinggi ternyata tidak menjamin bahwa perencanaan yang dilakukan dapat meningkatkan *output* dari proses perencanaan

desa akibat kurangnya pengetahuan dan petunjuk teknis yang relevan. Selain komitmen, motivasi tinggi yang dimiliki pengelola keuangan desa untuk mencapai suatu tujuan dengan berusaha keras untuk kreatif dan inovatif juga menjadi pemicu terjadinya penyimpangan (Davis dan Newtrom, 1994 dalam Supanto, 2010). Hal itu menjadi sedikit berbeda dengan pendapat Deegan (2004) dalam Ali (2010) yang menegaskan bahwa munculnya motivasi sebagai perilaku sebuah individu, disebabkan ketersediaan sumberdaya yang terbatas dan langka (*scarcity*) membuat manusia dalam mengambil keputusan selalu mengutamakan kepentingan pribadi (*rational economic*). Hal itu membuat tidak semua individu akan menghindari (*averse*) atau melawan (*againts*) terhadap adanya tekanan. Karena yang muncul adalah perilaku yang termotivasi akibat tekanan dari adanya kekuasaan tertentu, sehingga individu yang memiliki motivasi ini akan bersedia mengambil resiko tertentu untuk memenuhi tekanan akibat kekuasaan itu.

Seluruh organisasi sektor publik (termasuk desa) harus memiliki regulasi yang jelas karena mengelola dana publik yang mempengaruhi hajat hidup orang banyak. Regulasi yang dimaksudkan adalah sebuah regulasi yang bersifat detail sesuai karakteristik yang dimiliki organisasi sektor publik tersebut (Nordian dan Hertianti, 2010). Namun dari berbagai standar akuntansi sektor publik yang ada saat ini belum ada yang mengatur secara khusus terkait akuntansi desa yang benar-benar lengkap dan jelas. Pemberian pedoman atau aturan yang terperinci dan ketat sebagai bentuk pengendalian dalam proses penganggaran memang tidak hanya akan berdampak positif, namun juga akan memberikan dampak negatif berupa tidak efektifnya kinerja individu (Raudhiah, 2014). Walaupun demikian, peneliti sepakat dengan Özer dan Yilmaz (2011), yang menyatakan bahwa optimalisasi pengendalian pengelolaan anggaran harus melalui regulasi, namun tentu dengan regulasi yang tepat, lengkap, tidak ambigu serta konsisten, agar bisa meminimalisir terjadinya berbagai tindakan penyimpangan dalam pengelolaan keuangan desa.

Hasiara (2011) menyatakan bahwa setiap individu memiliki sikap positif dan negatif. Sikap positif dinyatakan dapat bereaksi terhadap berbagai hal dan diikuti dengan perbuatan yang bermanfaat bagi kepentingan, sedangkan sikap negatif disebutkan tidak memberikan tanggapan dan bahkan menghindari suatu pekerjaan. Memperhatikan pendapat di atas, sikap dan perilaku pengelola keuangan desa juga dapat dilihat dari dua sisi dan dapat dinyatakan menjadi positif dan negatif. Jika melihat dari sisi motivasi, maka yang dilakukan tersebut adalah positif karena untuk kepentingan organisasi, namun jika dilihat dari bentuk tindakannya, maka hal tersebut merupakan perilaku negatif. Penulis sepakat dengan Hasiara (2011) yang menyatakan bahwa perilaku manusia merupakan respon, baik aktif maupun pasif terhadap stimulus yang diterima. Begitu pula dengan respon yang ditunjukkan pengelola keuangan Desa *Gambo*, yang menerima berbagai tekanan eksternal sehingga menjadi pemicu untuk melakukan sebuah penyimpangan, sehingga memunculkan motivasi yang mendorong adanya keinginan untuk melakukan kegiatan tertentu guna mencapai suatu tujuan (Syafwan *et al.*, 2014). Tekanan regulasi desa dan kebijakan pemerintah mempunyai kekuatan besar untuk mendorong dan membentuk sikap dan perilaku pengelola keuangan desa dalam bekerja. Adanya motivasi

tersebut, menjadikan pengelola keuangan desa memiliki sebuah dorongan untuk menyelesaikan suatu pekerjaan, baik menyimpang atau sejalan dengan tujuan yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien.

Karakteristik dari masalah yang dimiliki pemerintah desa sangat mempengaruhi kesuksesan implementasi kebijakan. Dalam perspektif *Policy implementation theory* yang dikemukakan Mazmanian dan Sabatier (1983) dalam Paudel (2009), menyebutkan berbagai elemen yang mempengaruhi keberhasilan implementasi sebuah kebijakan, diantaranya adalah *tractability of the problems* yang dipengaruhi oleh kejelasan isi kebijakan, seberapa besar adanya keterpautan dan dukungan antar berbagai institusi pelaksana, kejelasan dan konsistensi aturan yang ada pada badan pelaksana serta tingkat komitmen aparat terhadap tujuan kebijakan tersebut. Oleh karena itu, pemerintah daerah tidak hanya sebatas membagikan 'salinan' berbagai regulasi itu saja kepada pengelola keuangan desa, namun harus diiringi dengan pendampingan, agar diketahui bentuk penerimaan pemerintah desa sebagai implementor kebijakan itu. Hal ini diperlukan sebagai bentuk evaluasi dari kebijakan itu sendiri, sebagai *feedback* untuk melakukan penyesuaian yang lebih realistis.

Menurut perspektif *agency theory*, kepala desa beserta perangkatnya diberikan wewenang oleh pemerintah (baik pusat dan daerah) untuk melaksanakan pengelolaan terhadap anggaran desa. Disisi lain, bupati juga menunjuk *agent* lainnya, yakni aparatur pemerintah daerah yang bertugas sebagai pembina dan pengawas. Namun berbagai kepentingan dan kelemahan *agents* menjadikan pengelolaan keuangan desa tidak berjalan sebagaimana mestinya. Menurut Razak *et al.* (2011) dan hasil kajian Satriajaya *et al.* (2017) terhadap pengelolaan bantuan keuangan bersifat khusus dari APBD ke pemerintah desa, hal ini disebabkan adanya keterlibatan berbagai lembaga dengan fungsi yang berbeda, sehingga mempengaruhi proses pengalokasian sumberdaya desa. Ali (2010) mengemukakan bahwa perilaku oportunistik yang terjadi karena di-*drive* oleh beberapa faktor internal dan eksternal namun dapat ditekan oleh adanya kesadaran dan regulasi, namun regulasi baru desa ini menawarkan 'diskresi' yang cukup besar maka peluang untuk berperilaku oportunistik sangat besar pula. Oleh karena itu, untuk meminimalisir menguatnya *agent interest* dalam pengelolaan keuangan desa, sebagai hubungan kontraktual harus dilakukan perincian yang jelas antara tugas, fungsi, penentuan insentif, baik finansial atau non finansial serta bentuk *reward* dan *punishment* yang jelas dan tegas.

Penyimpangan yang mengarah pada tindakan fraud pada sektor publik, khususnya lembaga pemerintah dinyatakan Julianto (2012) sebagai sesuatu yang *lumrah* terjadi, karena adanya mental koruptif, pengaruh politik serta lemahnya penegakan hukum. Hal ini sejalan dengan Dunn (2000), bahwa kebijakan pemerintah yang tidak terimplementasikan dengan baik, biasanya disebabkan adanya inkonsistensi materi regulasi dan ketidaksesuaian dengan kondisi sebenarnya. Hal itu membuat dampak kebijakan (*policy impact*) itu tidak sesuai dengan apa yang dimaksudkan dalam tujuan dari kebijakan itu sendiri.

4.2 Hasil Analisis Level Eksistensial *Dysfunctional behavior* dalam Pengelolaan Keuangan Desa

Pada tahap eksistensial ini, penulis mengadopsi pendapat Permata (2013) yang memproksikan level eksistensial sebagai sebuah langkah filosofis, dengan mencoba berpikir dan menelaah makna *dysfunctional behavior* yang terjadi dalam pengelolaan keuangan Desa *Gambo*, bertitik tolak dari simbol-simbol yang tersaji pada level semantik dan refleksi. Level semantik dan refleksi telah menyajikan ulasan berbagai bentuk tekanan yang diterima pengelola keuangan Desa *Gambo*. Tekanan yang diterima berasal dari berbagai unsur dan elemen, terutama dalam bentuk kebijakan yang tertuang dalam sebuah regulasi, instruksi aparat pemerintah daerah, tuntutan masyarakat Desa *Gambo* serta kondisi lingkungan desa. Pengelola keuangan Desa *Gambo* berusaha melewati berbagai tekanan dengan berbagai upaya dan tindakan yang justru merupakan sebuah penyimpangan. Pengelola keuangan Desa *Gambo* termotivasi oleh pemahaman bahwa dalam pengelolaan keuangan desa itu dinyatakan baik jika mampu meminimalisir berbagai kesalahan administratif, agar tidak menjadi temuan dalam pemeriksaan Inspektorat Kabupaten Sumbawa. Tindakan penyimpangan yang disebabkan adanya berbagai tekanan, membuat pengelola keuangan Desa *Gambo* 'bersedia' melakukan berbagai modifikasi dan manipulasi berbagai dokumen pertanggungjawaban yang sesungguhnya tidak sesuai dengan implemementasi pengelolaan anggaran desa. Tanpa disadari, berbagai tindakan yang berlangsung secara simultan tersebut mengarah pada sebuah kleptokrasi dalam pengelolaan keuangan desa. Menurut Triyuwono *et al.* (2016), kleptokrasi berasal dari kata 'kleptomania', yaitu suatu penyakit kejiwaan, dimana seseorang mencuri hak milik orang lain tanpa merasa bersalah. Tindakan kleptokrasi dalam pengelolaan keuangan Desa *Gambo* terapkan pada tindakan pengelola keuangan Desa *Gambo* yang tidak melakukan pengakuan terhadap PADesa yang bisa direalisasikan; tidak mengakui nilai realisasi PADesa yang terlampaui, untuk 'menutup' berbagai pembelanjaan dan pengeluaran lainnya yang tidak diakomodir dalam APBDesa.

Berbagai tindakan penyimpangan di atas berlangsung karena adanya pembiaran serta diperkuat berbagai instruksi pengawas dan pembina desa di Kabupaten Sumbawa. Hal itu juga merupakan tindakan penyimpangan yang dilakukan oleh aparat pemerintah Kabupaten Sumbawa. Hal itu pula membentuk pemahaman, pola pikir serta budaya negatif, sehingga akan memunculkan berbagai bentuk perilaku yang efektif dan efisien yang diulang terus menerus untuk mengambil (mencuri) dana publik yang dikelola desa, yang sesungguhnya berasal dari kekayaan negara (*public treasure*). Pembeneran yang dinyatakan oleh pengelola keuangan Desa *Gambo*, sebagai dasar melakukan penyimpangan untuk memenuhi berbagai tekanan, membentuk budaya kerja yang dilakukan lagi pada periode pengelola keuangan desa berikutnya maupun dalam kegiatan dan program lainnya. Peneliti tidak menyebut pengelola keuangan Desa *Gambo* sedang 'sakit jiwa', karena kleptokrasi yang terimplementasikan saat ini merupakan bentuk penerimaan terhadap berbagai kewajiban, tuntutan serta tekanan yang mempengaruhi sikap dan perilaku individu pengelola keuangan Desa *Gambo*.

Personal factors yang dimiliki pengelola keuangan desa serta aparat pemerintah Kabupaten Sumbawa saat ini mempengaruhi motivasi dan bentuk penerimaan terhadap perubahan regulasi desa.

Kompetensi yang dimiliki aparat pemerintah Kabupaten Sumbawa yang bertugas melaksanakan pembinaan dan pengawasan menjadikan arahan dan instruksi yang diberikan kepada pengelola keuangan desa berbeda dari amanat regulasi. Pemerintah daerah memiliki tanggung jawab untuk meminimalisir tekanan tersebut, walaupun pemerintah daerah sendiri memiliki tekanan dengan kompetensi dan motivasi individu aparatur pemerintah daerah. Namun, mempertimbangkan besarnya kekuasaan dan anggaran desa saat ini, pengendalian melalui pembinaan serta pengawasan harus dibenahi agar tidak menjadi bentuk legalisasi terhadap kleptokrasi tersebut. Hal ini juga menjadi *urgent*, mengingat kebijakan terhadap pengalokasian anggaran desa akan semakin meningkat sesuai road map yang telah dinyatakan pemerintah.

Kekuasaan dan kewenangan besar menjadi sebuah kemampuan untuk mengubah, mengarahkan, membentuk tingkah laku orang lain. Maka penguasa yang berperilaku tidak baik dapat 'memaksa' pihak lain untuk melakukan hal yang tidak baik pula. Hal itu juga yang menyebabkan terjadinya kleptokrasi yang teraplikasi dalam dunia kekuasaan (Andreski, 1966 dalam Triyuwono *et al.* 2016). Sikap dan motivasi yang positif akan terpengaruh menjadi sebaliknya dengan adanya dorongan, tekanan serta peluang yang diperoleh akibat adanya sebuah kekuasaan. Acton (1949) menyatakan: "...*power tends to corrupt and absolute power corrupts absolutely. Great men are almost always bad men, even when they exercise influence not authority...*". Pendapat tersebut menunjukkan bahwa kekuasaan dan kewenangan akan berdampak sesuai tujuan pemanfaatannya. Hal itu akan semakin kompleks jika besarnya kekuasaan dan kewenangan itu, tidak diikuti oleh pengendalian dan pengawasan yang baik.

Pandangan normatif tentunya mengharapkan kekuasaan harus terkendali, sehingga kewenangan yang dimiliki penguasa dapat berkontribusi positif terhadap pencapaian tujuan organisasi yang ingin diraih. Regulasi desa menjadi semangat baru masyarakat desa untuk membangun desa. Namun adanya kelemahan regulasi, ditambah kelemahan pemerintah daerah dalam memahami materi regulasi memunculkan persoalan baru yang tidak teridentifikasi sebelumnya. Hal itu menjadikan regulasi turunan yang ditetapkan pemerintah daerah hanya menjadi pemenuhan amanat regulasi yang lebih tinggi saja, namun belum 'menjawab' persoalan sesungguhnya yang dihadapi pengelola keuangan desa. Implikasinya membuat transformasi informasi dalam bentuk instruksi, arahan, menjadi bias dari konteks sesungguhnya. Hal ini menjadikan Permendagri No. 113 Tahun 2014 dan Perbup Sumbawa No. 12 Tahun 2015 tidak sepenuhnya dapat diimplementasikan dengan baik.

Sutoro (2015) menyatakan: "Peraturan bukan segala-galanya, tetapi segala sesuatunya membutuhkan peraturan. Peraturan yang baik tidak serta merta melahirkan kebaikan dalam waktu cepat, tetapi peraturan yang buruk dengan cepat menghasilkan keburukan". Ungkapan di atas sangat relevan dengan fakta temuan dalam penelitian ini, dimana beberapa kebijakan terkait desa itu justru memicu munculnya berbagai tindakan penyimpangan. Ely (2009); MacKenzie *et al.* (2011) juga menyatakan bahwa adanya aturan tidak menjamin *dysfunctional behavior* akan hilang atau berkurang, sehingga peneliti sepakat dengan MacKenzie *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa dalam

penyimpangan dalam pengelolaan keuangan adalah sebuah bentuk kegagalan yang harus segera ditangani dengan kebijakan, peraturan, sehingga dapat menjadi pengendali terhadap besarnya kewenangan dan anggaran yang dikelola desa saat ini. Selain itu, diperlukan komitmen dan motivasi yang lebih baik, terutama dari sisi aparatur pemerintah daerah yang bertugas melakukan pembinaan dan pengawasan terhadap tata kelola keuangan desa tersebut.

5. Kesimpulan, Implikasi dan Keterbatasan

5.1. Kesimpulan

Setelah mengetahui, mengamati dan berusaha memahami berbagai perilaku dalam proses pengelolaan keuangan desa khususnya di Desa *Gambo* Kabupaten Sumbawa, *dysfunctional behavior* terjadi disebabkan adanya berbagai tekanan terhadap pengelola keuangan desa. Upaya menghindari tekanan tersebut justru memunculkan tindakan yang menyimpang dari ketentuan dan tujuan sebenarnya sebagaimana diatur dalam regulasi desa. Tindakan penyimpangan melalui ‘modifikasi’ dan ‘penyesuaian’ terhadap dokumen pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan, menjadikan pengelolaan keuangan desa yang diimplementasikan saat ini menjadi tindakan kleptokrasi yang dilegalisasi. Hal ini disebabkan oleh adanya polisemi dan ambiguitas dalam bahasa regulasi yang menjadi kelemahan regulasi desa tersebut, baik regulasi yang diterbitkan oleh pemerintah maupun pemerintah daerah. Selain itu, berbagai regulasi desa yang ada belum sepenuhnya dipahami, baik oleh aparatur pemerintah daerah, termasuk juga pemerintah desa sebagai implementor. Tidak bisa dipungkiri bahwa sebagai sebuah kebijakan baru, UU No. 6 Tahun 2014 beserta turunannya masih menjadi barang ‘baru’ bagi sebagian aparatur pemerintah daerah khususnya pada instansi teknis terkait. SKPD teknis tersebut, selain menjadi bagian implementor regulasi tersebut, mereka juga berperan sebagai *hermes* untuk menyampaikan arahan, instruksi sebagai bagian dari pelaksanaan tupoksinya kepada pemerintah desa selaku pengelola keuangan desa.

5.2. Implikasi

Hasil evaluasi KPK-RI (2015) tidak mengidentifikasi kelemahan yang justru ada di pemerintah daerah sebagai institusi terdekat dengan pemerintah desa. Penafsiran dan pemaknaan materi dalam berbagai regulasi desa menjadi multi-tafsir, baik di internal instansi maupun dengan instansi lainnya yang terkait. Pemahaman dan penafsiran yang berbeda-beda itulah yang kemudian ‘ditansfer’ ke pengelola keuangan desa. Maka terjadilah sebuah ‘pemaksaan’ kepada pengelola keuangan desa untuk melaksanakan apa yang dipahami oleh oknum aparatur pemerintah daerah tersebut. Sedangkan disatu sisi pemerintah desa sendiri menerima tekanan dari masyarakatnya, kondisi alamnya, serta dari kepentingan-kepentingan di internal pemerintah desa itu sendiri. Maka sepatutnya pemerintah segera melakukan evaluasi terhadap regulasi terkait yang ditemukan masih memiliki beberapa kelemahan untuk dapat disesuaikan lagi. Pemerintah juga harus berfokus pada peningkatan kapasitas personal pada instansi pemerintah daerah yang bertugas melakukan pembinaan dan pengawasan. Hal ini mutlak diperlukan karena perubahan regulasi desa melalui UU No. 6 Tahun 2014 tidak hanya berpengaruh terhadap desa, tetapi berkaitan erat dengan berbagai pelaksanaan tugas dan fungsi pada

berbagai organisasi perangkat daerah lainnya. Pemerintah daerah sebagai regulator harus menyusun materi dan strategi yang baik dan tepat agar kebijakan yang dibuat bisa diimplementasi dengan baik oleh implementornya. Selain itu, pemerintah harus menjaga konsistensinya dalam memenuhi tujuan atau amanat yang dituangkan dalam regulasi tersebut. Dengan demikian diharapkan implementasi kebijakan melalui sebuah regulasi yang tepat dapat menjadi pengendali.

5.3. Keterbatasan

Keterbatasan peneliti dalam memaknai berbagai penuturan pengalaman para informan masih terbatas pada interpretasi informan terhadap regulasi tertentu saja yang terkait dengan pengelolaan keuangan desa. Mungkin masih terdapat regulasi atau dokumen lainnya yang lebih tepat untuk memperkuat logika peneliti terkait fakta yang menjadi temuan data lapangan, namun belum ditemukan dan disajikan peneliti. Selain itu, keterbatasan kemampuan peneliti dalam menyajikan temuan penelitian ini dalam sebuah rangkaian tulisan juga menjadikan peneliti belum bisa menjadi *hermes* yang baik bagi pembaca. Maka diharapkan bagi penelitian selanjutnya berkenan melengkapi kajian *dysfunctional behavior* khususnya dalam pengakuan pendapatan desa, terutama dari perspektif eksternal yang memiliki relevansi terhadap tindakan *dysfunctional* yang terjadi. Sehingga berbagai aspek, baik teknis maupun non-teknis, dapat tersaji secara *holistic* untuk dapat berkontribusi secara optimal, baik secara teoretis, praktis maupun kebijakan.

Daftar Pustaka

- Acton, J.E.E.D. 1949. *Essay on Freedom & Power*. (G. Himmelfarb, Ed.) (Trade). Boston: The Beacon Press.
- Abdullah, S. dan J.A Asmara. 2006. Perilaku Oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang* (pp. 23–26). Padang.
- Ali, I.M.A. 2010. Perilaku Oportunistik Creative Accounting & Upaya Menginternalisasikan Nilai Etika: Suatu Kajian Psikologi. *Jurnal Akuntansi Multi Paradigma*, 1 (1): 75–97.
- Arles, L. (2014). Faktor – Faktor Pendorong Terjadinya Fraud: Predator vs. Accidental Fraudster Diamond theory Refleksi Teori Fraud Triangle (Klasik) Suatu Kajian Teoritis. *Working paper*.
- Abdullahi, R. dan N. Mansor. 2015. Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. *Accounting, Finance and Management Sciences*, 5 (4): 38-45.
- Alemu, D.S. 2016. Dysfunctional Organization: The Leadership Factor. *Open Journal of Leadership* 5 (March): 1-7.
- Bandura A. 1977. Self-Efficacy: Toward a Unifying Theory of Behavioral Change. *Journal of Psychological Review*. 84 (2): 191-215.
- Cole, M.S., H. Bruch dan F. Walter. 2008. Affective Mechanisms Linking Dysfunctional Behavior to Performance in Work Teams: A Moderated Mediation Study. *Journal of Applied Psychology*, 93 (5): 945-958.
- Creswell, J.W. 2016. *Research Design: Pendekatan Metode Kualitatif, Kuantitatif dan Campuran*. (H. E. Rais dan Priyati, ed. Indonesia). Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Dunn, W.N. 2000. *Pengantar Analisis Kebijakan Publik* (ed. Kedua ver. Indonesia). Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Ely, B. 2009. Bad Rules Produce Bad Outcomes : Underlying Public-Policy Causes of the U.S. Financial Crisis Interactions between Finance and Human Nature. *Cato Journal* 29 (1): 93-114.
- Etienne, J. 2010. The Impact of Regulatory Policy on Individual Behaviour: A Goal Framing Theory Approach. *Magazine: Centre for Analysis of Risk and Regulation*, (ed. January): 1–26.
- Eamets R., M. Niels dan S. Natalia. 2008. The development of employee financial participation in Estonia. *Baltic Journal of Management*, 3 (2): 218-231.
- Efferin, S. 2015. Akuntansi, Spirituaitas, dan Kerarifan Lokal: Beberapa Agenda Penelitian Kritis. *Jurnal Akuntansi Multi Paradigma* 6 (3): 466-480.
- Gamar, N., dan A. Djahmuri. 2015. Auditor Internal sebagai “ Dokter” Fraud. *Jurnal Akuntansi Multi Paradigma* 6 (1): 107-123.

- Gallani, S., E. J. Marinich, R. Krishnan, dan M. D. Shields. 2015. Budgeting, Psychological Contracts, and Budgetary Slack. *Working Paper* 16-017. Harvard: Harvard Business School.
- Gibson, J.L., J.M. Ivancevich, dan J.H. Donnelly. 2006. *Organizational Behavior, structure, processes*. 2000. 10th Edition. Irwin Professional Pub. Penerjemah: N. Adiarni. *Organisasi: Perilaku, struktur, proses*. 2006. Jilid 1. Jakarta: Bina Rupa Aksara.
- Hansen, D.R., dan M.M. Mowen. 2007. *Management Accounting* (8th ed.). Mason, USA: Thomson Higher Education.
- Harvey, M. E. 2015. The Effect Of Employee Ethical Ideology on Organizational Budget Slack: An Empirical Examination and Practical Discussion. *Journal of Business & Economics Research*, 13(1): 83–90.
- Hasiara, L.O. 2011. Sikap & Perilaku Aparatur Sebagai Mediator dalam Penyusunan KUA & PPAS. *Jurnal Akuntansi Multi Paradigma*, 2(3): 510–531.
- IAI-KSAP. 2015. *Pedoman Asistensi Akuntansi Keuangan Desa*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Julianto, E. 2012. Fraud dalam Pengelolaan Keuangan Negara. Seminar Nasional Praktik Akuntansi dalam Dunia Kerja (pp. 1–23). Yogyakarta: Universitas Atmajaya.
- Jensen, M.C. dan W.H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4): 305-36.
- Karsam. 2015. Effect of Budget Emphasis and Motivation on the Relationship between Participative Budgeting and Budgetary Slack and the Impact on the Managerial Performance (A Study on Yayasan Pendidikan Dan Koperasi in the Banten Province). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6 (1): 10–26.
- Klitgaard, R., R. MacLean-Abaroa dan H.L. Parris. 2005. *Penuntun Pemberantasan Korupsi dalam Pemerintahan Daerah* (Ketiga). Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia.
- Kritsonis, A. 2005. Comparison of Change Theories. *International Journal Of Management, Business, and Administration*. 8(1): 1-7.
- Kumorotomo, W. 2008. Pengembangan E-Government untuk Peningkatan Transparansi Pelayanan Publik. Studi Kasus UPIK di Pemkot Jogjakarta dan E-Procurement di Pemkot Surabaya. *Makalah pada Konferensi Administrasi Negara*, Jogjakarta, 28 Juni 2008.
- Kassem, R. dan A. Higson. 2012. The New Fraud Triangle Model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*. 3 (3): 191-195.
- Kamayanti, A. 2015. Paradigma Penelitian Kualitatif dalam Riset Akuntansi: Dari Iman Menuju Praktik. *Infestasi* (11): 1-10. Malang: Universitas Muhammadiyah Malang.
- KPK-RI. 2015. *Laporan Hasil Kajian Pengelolaan Keuangan Desa: ADD dan DD*. Jakarta.
- Kuswarno, E. 2009. *Fenomenologi*. Bandung: Widya Padjadjaran.
- MacKenzie, C., T.N. Garavan dan R. Carbery. 2011. Understanding and Preventing Dysfunctional Behavior in Organizations: Conceptualizing the Contribution of Human Resource Development. *Human Resource Development Review*, 10 (4): 346-380.
- Namada, J.M., E. Aosa, Z. Awino dan G. Wainaina. 2014. Management Participation and Firm Performance. *American Journal of Industrial and Business Management* 4 (March): 113-122.
- Nordiawan, D., dan A. Hertianti. 2010. *Akuntansi Sektor Publik* (ed. empat). Jakarta: Salemba Empat.
- Otterlo, R.C.H. van. 2013. Does Human Resource Management Help a Company's Financial Operating Result? *Journal of Service Science and Management* 6 (December): 273-282.
- Özer, G., dan E. Yilmaz. 2011. Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control. *Business and Economics Research Journal* 2 (4): 1–18.
- Patton, M.Q. 2002. *Strategic Themes in Qualitative Inquiry*. In *Qualitative Research and Evaluation Methods* (3rd chap. pp. 37–73). Sage Publications, Inc.
- Paudel, N.R. 2009. A Critical Account of Policy Implementation Theories: Status and Reconsideration. *Nepalese Journal of Public Policy and Governance*, XXV (2): 36-54.
- Prasetya, F. 2012. *Teori Informasi Asimetris*. Modul Ekonomi Publik Bagian III Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya Malang.
- Permata, A.N. 2013. *Hermenutika Fenomenologis Paul Ricoeur*. (editor: N. Atho' dan A. Fahrudin), *Belajar Hermenutika* (Second, p. 242). Yogyakarta: IRCiSoD.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Sistem Akuntansi Pemerintah*
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 113 Tahun 2014 tentang *Pengelolaan Keuangan Desa*
- Peraturan Bupati Sumbawa Nomor 12 Tahun 2015 tentang *Pedoman Pengelolaan Keuangan Desa*
- Raudhiah, N. binti A.B. 2014. Impact of Organisational Factors on Budgetary Slack. *E-proceedings of the Conference on Management and Muamalah* (pp. 26–27).
- Raghunandan, M., N. Ramgulam dan K.R. Mohammed. 2012. Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with Particular Emphasis on Public Sector/Service Budgets. *International Journal of Business and Social Science* 3 (14): 110-117.
- Razak, A., U. Ludigdo, E. Ganis, dan E. Toyib. 2011. Perilaku Kuasa Eksekutif & Legislatif dalam Penganggaran Pemda, Perspektif Interaksi Simbiotik. *Jurnal Akuntansi Multi Paradigma* 2 (3): 309-340.

- Ricoeur, P. 2014. *Teori Interpretasi*. (D. Muhammed, ed. Indonesia). Yogyakarta: IRCiSoD.
- Satriajaya, J., L. Handajani dan I.N.N.A. Putra. 2017. Analysis of District Government Policy: Implementation of Specially-Allocated Financial aid Management in Gambo Village Budgeting. *Proceeding: International Conference & Call For Paper*, 13 May 2017, STIE Mandala. Jember. pp:1-21.
- Shah, Anwar. 2007. *Public Sector Governance and Accountability Series: Participatory Budgeting*, The International Bank for Reconstruction and Development/ The World Bank, Washington.
- Savitri, E., dan E. Sawitri. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Penekanan Anggaran Dan Informasi Asimetri Terhadap Timbulnya Kesenjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi*, 2 (2): 210–226.
- Sopannah, A., M. Sudarma, U. Ludigdo dan A. Djamhuri. 2013. Beyond Ceremony: The Impact of Local Wisdom on Public Participation in Local Government Budgeting. *JAMAR*, 11(1): 65–78.
- Stiglitz, J.E., dan A. Weiss. 1992. Asymmetric Information in Credit Markets and Its Implications for Macroeconomics. *Oxford Economic Papers*, 44 (4): 694–724.
- Suhayati, E. 2010. Sikap Negatif dari Akuntan Publik Akan Menimbulkan Disfungsional Akuntan Publik. *Majalah Ilmiah UNIKOM*, 11(1): 77–86.
- Supanto. 2010. Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack Dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai Pemoderasi. *Tesis*, Universitas Diponegoro.
- Syafwan, Nadisyah dan S. Abdullah. 2014. Pengaruh kompetensi dan motivasi terhadap kinerja pengelolaan keuangan daerah pada Pemerintah Daerah Kabupaten Pidie Jaya. *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 3(1): 133–139.
- Sutoro, E. 2015. *Regulasi Baru, Desa Baru: Ide, misi, dan semangat UU Desa* (ed. pertama). Jakarta: Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal, dan Transmigrasi Republik Indonesia.
- Triuwono, I., A.D. Mulawarman, A. Djamhuri dan D. Prawironegoro. 2016. *Filsafat Ilmu Akuntansi* (ed. pertama). Jakarta: Mitra Wacana Media
- Usman. 2013. Analisis pembentuk SiLPA di Kabupaten Sumbawa. *Tesis*. Program Magister Ekonomi FEB-UGM, Yogyakarta.
- Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang *Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional*
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2014 tentang *Desa*
- Wisri, dan A. Mughni. 2016. Paradigma Dasar Fenomenologis, Hermeneutika dan Teori Kritis. *Jurnal Lisan Al-Hal* 8 (1): 1–11.