

**PENGARUH KARAKTERISTIK TUJUAN ANGGARAN TERHADAP KINERJA
APARAT PEMERINTAH KOTA PEKANBARU DENGAN SIKAP APARAT
PEMERINTAH SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

Aulia Apriani, M. Rasuli & Taufeni Taufik
Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Riau
Email: auliapriani90@gmail.com

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the effects of the characteristics of budget goals, such as: budget participation, budget goal clarity, budget feedback, budget evaluation and the budget goal difficulty on the performance of Pekanbaru city government officials and with the attitude of government officials as an intervening variable. This research is based on samples government officialsholding medium and lower level positions and at the same time they were the official commitment-makers of SKPD in Pekanbaru city government. The data of this research were analyzed by using Structural Equation Modelling (SEM) using AMOS program. The results showed that: 1) budget participation has a significant effect on the performance of government officials; 2) budget goal clarity has a significant effect on the performance of government officials; 3) budget feedback does not significantly influence the performance of government officials, 4) budget evaluation has a significant effect on the performance of government officials, 5) budget goal difficulty has negative influence but doesnot significantly affect the performance of government officials, 6) variable attitude capable to mediate positive to increase the influence of budget participation, budget goal clarity, evaluation and the budget goal difficulty of the government official performance; 7) variable of attitude, however, cannot mediate an increase the influence of budget feedback and budget evaluation on the performance of government officials.

Keywords: Budget participation, budget goal clarity, budget feedback, budget evaluation, budget goal difficulty, performance and attitude.

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini menguji pengaruh karakteristik tujuan anggaran yaitu partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan kesulitan tujuan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah kota pekanbaru dengan sikap aparat pemerintah sebagai variabel intervening. Penelitian ini didasarkan sampel aparat pemerintah yang menduduki jabatan pada level menengah kebawah yang sekaligus sebagai pejabat pembuat komitmen pada SKPD di Pemerintah Kota Pekanbaru. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan model analisis *Structural Equation Modelling* (SEM) dengan menggunakan program AMOS. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa: 1) partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja, 2) kejelasan tujuan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja, 3) umpan balik anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja, 4) evaluasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja, 5) kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif namun tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja, 6) variabel sikap mampu memediasi positif untuk meningkatkan pengaruh partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran dan kesulitan tujuan anggaran terhadap kinerja, 7) variabel sikap tidak dapat memediasi peningkatan pengaruh umpan balik anggaran dan evaluasi anggaran terhadap kinerja.

Kata Kunci: Partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, kesulitan tujuan anggaran, kinerja dan sikap

PENDAHULUAN

Terselenggaranya *good government* merupakan prasyarat bagi setiap pemerintahan untuk mewujudkan aspirasi masyarakat dan mencapai cita-cita serta tujuan bangsa Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, serta memajukan kesejahteraan umum. Dalam rangka itu diperlukan pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang tepat, jelas, terukur, dan *legitimate* sehingga penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan dapat berlangsung secara berdaya guna, berhasil guna, bersih dan bertanggungjawab serta bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme.

Akuntabilitas dalam penyelenggaraan pelayanan publik adalah suatu ukuran yang menunjukkan beberapa besar tingkat kesesuaian penyelenggaraan pelayanan dengan ukuran nilai-nilai atau norma eksternal yang ada di masyarakat atau yang dimiliki oleh para *stakeholders*. Dalam rangka itu, pemerintah telah menerbitkan instruksi Presiden Republik Indonesia (Inpres) No 7 tahun 1999 tentang akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, dan disempurnakan dengan Peraturan Presiden Republik Indonesia No 29 tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Peraturan tersebut mewajibkan setiap instansi pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah sebagai unsur penyelenggara pemerintahan negara untuk mempertanggungjawabkan pelaksanaan tugas pokok dan fungsinya serta kewenangan pengelolaan sumber daya dengan didasarkan suatu perencanaan strategik yang ditetapkan oleh masing-masing instansi.

Kinerja aparat tidak dapat dipisahkan dari anggaran, anggaran yang telah disusun memiliki peranan sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja, yaitu anggaran digunakan sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Seiring dengan peranan anggaran tersebut, Argyris (1952) juga menyatakan bahwa kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan dari anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan memegang peranan penting dalam mencapai tujuan tersebut.

Anggaran dalam lingkup sektor publik merupakan instrumen kebijakan multifungsi yang dilaksanakan untuk mencapai tujuan Pemerintah Daerah. Anggaran merupakan alat perencanaan kegiatan pemerintah dan kegiatan pelayanan publik yang dinyatakan dalam satuan moneter, serta sebagai alat pengendalian dan pengawasan pelaksanaan kegiatan pemerintah. Keseluruhan strategi operasional instansi berupa tujuan dan rencana, baik jangka pendek maupun jangka panjang, tertuang di dalam anggaran.

Konsep dari penganggaran berbasis kinerja menuntut adanya keterkaitan antara anggaran dengan kinerja. Penganggaran berbasis kinerja merupakan sistem penganggaran yang memperhatikan keterkaitan antara pendanaan (*input*) yang telah ditetapkan dengan keluaran (*output*) dan hasil yang diharapkan (*outcomes*). Hal ini dapat memberikan informasi mengenai kinerja pemerintah yang didasarkan pada efektivitas dan efisiensi pelaksanaan kegiatan. Sistem penganggaran berbasis kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program. Keberhasilan pemerintah daerah dalam melaksanakan tugas negara dapat diukur dari sejauh mana pemerintah tersebut menjalankan/mengalokasikan anggaran daerah yang ada di setiap unit kerja.

Disamping itu, anggaran tidak hanya rencana keuangan yang menetapkan tujuan biaya dan pendapatan untuk pusat tanggung jawab dalam perusahaan bisnis, tetapi juga perangkat untuk kontrol, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja, dan motivasi. Kenis (1979) berpendapat bahwa pelaksanaan anggaran dapat berjalan

efektif apabila penyusunan anggaran dan penerapannya memperhatikan lima komponen Karakteristik Tujuan Anggaran (*Budgetary Goal Characteristic*, BGC), yaitu partisipasi penganggaran (*budgeting participation*), kejelasan tujuan anggaran (*budget goal clarity*), umpan balik anggaran (*budgeting feedback*), evaluasi anggaran (*budgeting evaluation*), dan kesulitan tujuan anggaran (*budgeting goal difficulty*). Dengan diterapkannya kelima komponen karakteristik tujuan anggaran ini, diharapkan kinerja juga turut meningkat.

Namun demikian, pelaksanaan anggaran dengan kinerja belum tentu sesuai yang diharapkan dalam pencapaian tujuan. Oleh karena itu adanya sikap positif dari aparat pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerja sehingga para pegawai semakin loyal pada pekerjaannya dan akan memberikan yang terbaik dalam melaksanakan pekerjaannya tersebut sehingga proses penganggaran dapat berjalan sesuai dengan yang direncanakan.

Kaitannya dengan kinerja yang optimal dari pelaksana anggaran, sikap dari aparat pemerintah daerah merupakan salah satu faktor yang mendukung peningkatan kinerja. Sikap positif dari masing-masing aparat membuat pelaksana anggaran semakin loyal kepada organisasi, sehingga akan memberikan yang terbaik dalam pelayanan publik. Termotivasi dalam bekerja, bekerja dengan rasa tenang, dan yang lebih penting lagi kepuasan kerja yang tinggi memperbesar kemungkinan tercapainya produktivitas yang tinggi pula. Orang yang tidak merasa puas terhadap pekerjaannya, cenderung melakukan atau menghindari dari situasi-situasi pekerjaan baik yang bersifat fisik maupun psikologis.

TINJAUAN TEORITIS

Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Kinerja aparat dilihat berdasarkan kemampuan aparat dalam melaksanakan tugas tugas manajerial yang meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staf, negosiasi dan perwakilan (Mahoney, 1963). Variabel kinerja diukur dengan menggunakan instrumen *self rating* yang dikembangkan oleh Mahoney (1963), di mana setiap responden diminta untuk mengukur kinerja sendiri ke dalam delapan dimensi, yaitu perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pemilihan staf, negosiasi, dan perwakilan, serta satu dimensi pengukuran kinerja seorang kepala dinas, kepala bagian dan kepala bidang secara keseluruhan. Pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik atau pimpinan perangkat daerah dalam menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan non finansial.

Anggaran

Anggaran adalah rencana rinci tentang perolehan dan penggunaan sumber daya keuangan dan sumber daya lainnya untuk suatu periode tertentu. Secara umum anggaran dimaksud menggambarkan tentang rencana manajemen secara komprehensif untuk masa yang akan datang dan bagaimana rencana tersebut dapat dicapai dengan baik (Garrison dan Norren, 2000). Anggaran dalam arti lain adalah suatu rencana kerja yang dinyatakan secara kuantitatif yang diukur dalam satuan moneter standar dan satuan ukuran lain yang mencakup jangka waktu tertentu biasanya satu tahun (Mulyadi, 2001).

Sistem penganggaran yang berbasis kinerja (*Performance Based Budgeting*) merupakan sistem yang saat ini berkembang pesat dan banyak dipakai oleh negara-negara maju di dunia sebagai pengganti sistem penganggaran lama yaitu sistem

Line Item Budgeting (Bastian, 2006). Dalam sistem *Line Item Budgeting* penekanan utama adalah terhadap input, di mana perubahan terletak pada jumlah anggaran yang meningkat dibanding tahun sebelumnya dengan kurang menekankan pada output yang hendak dicapai dan kurang mempertimbangkan prioritas dan kebijakan yang ditetapkan secara nasional.

Karakteristik Tujuan Anggaran

Menurut Kenis (1979) dalam Istiyani (2009), ada 5 (lima) karakteristik tujuan anggaran (*Budgetary Goal Characteristics*) yaitu:

1. Partisipasi Anggaran
Partisipasi penyusunan anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan kinerja yang pada akhirnya meningkatkan efektivitas organisasi. Partisipasi penyusunan anggaran yang begitu luas menunjukkan betapa luasnya partisipasi bagi aparat pemerintah untuk memahami anggaran yang diusulkan oleh unit kerjanya sehingga berpengaruh terhadap tujuan pusat pertanggungjawaban anggaran mereka.
2. Kejelasan Tujuan Anggaran
Adanya sasaran anggaran yang jelas, maka akan mempermudah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas organisasi dalam rangka untuk mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Karena begitu luasnya kejelasan tujuan anggaran, maka tujuan anggaran harus dinyatakan secara spesifik, jelas dan dapat dimengerti oleh siapa saja yang bertanggung jawab.
3. Umpan Balik Anggaran
Umpan balik terhadap tingkat dimana tujuan anggaran dicapai merupakan suatu variabel motivasional yang penting. Apabila anggota suatu organisasi tidak dapat mengetahui hasil yang mereka capai, mereka tidak akan mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan dan tidak memberikan insentif pada kinerja yang tinggi, yang pada akhirnya mereka dapat mengalami ketidakpuasan (Kenis, 1979). Invancevich (1976) mengemukakan bahwa orang akan melakukan dengan lebih baik bila mereka memperoleh umpan balik mengenai betapa mereka maju kearah tujuan karena umpan balik membantu mengidentifikasi penyimpangan antara apa yang mereka kerjakan dan apa yang mereka ingin kerjakan.
4. Evaluasi Anggaran
Menurut Ginting (2009), evaluasi anggaran menunjuk pada luasnya perbedaan anggaran yang digunakan kembali oleh individu pimpinan departemen dan digunakan dalam evaluasi kinerja mereka. Secara kualitatif, penelitian Munawar (2006) menemukan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat Pemerintah Daerah Kabupaten Kupang. Hal ini menunjukkan bahwa dalam menyiapkan anggaran mereka selalu melakukan evaluasi kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan pada pelaksanaan anggaran, mereka juga melakukan evaluasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan sehingga kinerja mereka menjadi lebih baik.
5. Kesulitan Tujuan Anggaran
Istiyani (2009) mengemukakan bahwa tujuan anggaran adalah *range* dari "sangat longgar dan mudah dicapai" sampai "sangat ketat dan tidak dapat dicapai". Tujuan yang mudah dicapai gagal untuk memberikan suatu tantangan untuk partisipan, dan memiliki sedikit pengaruh motivasi. Locke (1968) juga menyatakan bahwa kesulitan sasaran tugas mengakibatkan rendahnya kinerja dibandingkan sasaran yang mudah. Apabila manajer secara terus menerus

merasa gagal mencapai sasaran anggaran menyebabkan manajer kehilangan minat kerja, mengurangi prestasi dan hilangnya percaya diri. Anthony dan Govindajaran (1999) berpandangan bahwa anggaran yang ideal adalah anggaran yang ketat namun manajer yakin dapat mencapainya.

Sikap

Sikap (*attitude*) didefinisikan oleh Robbins (2007) sebagai pernyataan evaluatif, baik yang menyenangkan maupun tidak menyenangkan terhadap objek, individu, atau peristiwa. Hal ini mencerminkan bagaimana perasaan seseorang tentang sesuatu. Sementara Kreitner dan Kinicki (2005) mendefinisikan sikap sebagai kecenderungan merespon sesuatu secara konsisten untuk mendukung atau tidak mendukung dengan memperhatikan objek tertentu.

Seseorang bisa memiliki ribuan sikap, tetapi dalam kehidupan organisasi difokuskan pada beberapa jenis sikap yang berkaitan dengan kerja. Sikap kerja berisi evaluasi positif atau negatif yang dimiliki seseorang tentang aspek-aspek lingkungan kerja mereka.

Hipotesis Penelitian:

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Kenis (1979) mengemukakan bahwa partisipasi penganggaran dapat menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara keseluruhan. Saat suatu anggaran disusun secara partisipatif, karyawan akan ikut serta dalam proses penyusunan anggaran dan mereka akan memiliki rasa tanggung jawab dalam anggaran yang disusun tersebut, serta mereka akan lebih mudah dalam mengkomunikasikan hal-hal yang diperlukan dalam proses penyusunan anggaran kepada atasannya. Jika sudah tercapainya tanggung jawab karyawan dan komunikasi yang baik dalam proses penyusunan anggaran serta pencapaian tujuan anggaran, maka diharapkan kinerja yang dihasilkan akan turut meningkat.

H₁: Partisipasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah.

Pengaruh Kejelasan Tujuan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Luasnya lingkup anggaran menuntut adanya tujuan anggaran yang harus dinyatakan secara spesifik, jelas, dan dapat dimengerti oleh semua pihak yang bertanggung jawab terhadap pencapaiannya (Kenis, 1979). Locke (1968) menyatakan bahwa mencantumkan sasaran anggaran secara spesifik adalah lebih produktif dibandingkan dengan tidak adanya sasaran yang spesifik dan hanya akan mendorong karyawan melakukan yang terbaik. Kejelasan sasaran anggaran diharapkan dapat membantu manajer untuk mencapai tujuan perusahaan sebagaimana yang tercantum dalam perencanaan anggaran, sehingga secara logis kinerja dapat tercapai.

H₂: Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah.

Pengaruh Umpan Balik Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Kenis (1979) menyatakan bahwa umpan balik terhadap sasaran anggaran yang dicapai adalah variabel penting yang memberikan motivasi kepada manajer. Jika anggota organisasi tidak mengetahui hasil yang diperoleh dari upayanya untuk mencapai sasaran, maka ia tidak mempunyai dasar untuk merasakan kesuksesan atau kegagalan, dan tidak ada insentif untuk menunjukkan kinerja yang lebih baik. Invancevich dan McMahon (1976) mengemukakan bahwa orang melakukan dengan lebih baik bila mereka memperoleh umpan balik mengenai betapa mereka maju ke

arah tujuan karena umpan balik membantu mengidentifikasi penyimpangan antara yang mereka kerjakan dan yang mereka ingin kerjakan.

H₃: Umpan balik anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah

Pengaruh Evaluasi Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Evaluasi anggaran adalah tindakan yang dilakukan untuk menelusuri penyimpangan atas anggaran ke departemen yang bersangkutan dan digunakan sebagai dasar untuk penilaian kinerja departemen (Kenis, 1979). Jika dalam menyiapkan anggaran mereka selalu melakukan evaluasi kegiatan-kegiatan yang telah diprogramkan dan pada pelaksanaan anggaran dan mereka juga melakukan evaluasi terhadap kegiatan yang telah dilakukan, maka kinerja mereka menjadi lebih baik (Ginting, 2009). Jika pada saat evaluasi ditemukan penyimpangan atas anggaran, penyusun anggaran dapat langsung mengidentifikasi dan memperbaikinya sehingga diharapkan menghasilkan kinerja yang baik.

H₄: Evaluasi anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah.

Pengaruh Kesulitan Tujuan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Locke, (1968) menyimpulkan bahwa tujuan anggaran yang lebih sulit akan mengakibatkan kinerja yang lebih baik dibandingkan dengan tujuan anggaran yang lebih mudah. Hirst (1990) dalam Istiyani (2009) membuktikan bahwa tujuan yang sulit menghasilkan kinerja yang lebih tinggi dibandingkan jika menetapkan tujuan spesifik yang sedang atau mudah, maupun tujuan yang bersifat umum. Kesulitan tujuan juga berhubungan positif dengan kriteria keberhasilan Semakin tinggi tujuan, semakin tinggi pula kinerja.

H₅: Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah.

Sikap Aparat Memediasi Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Dalam manajemen sebuah organisasi partisipasi dapat meningkatkan kinerja aparat karena partisipasi dapat menentukan sikap aparat dalam mengkomunikasikan hal-hal yang mereka butuhkan kepada atasannya (Sari, 2012). Sikap positif dari masing-masing aparat membuat pelaksana anggaran semakin loyal kepada organisasi, sehingga akan memberikan yang terbaik dalam pelayanan publik, termotivasi dalam bekerja, bekerja dengan rasa tenang, dan yang lebih penting lagi kepuasan kerja yang tinggi memperbesar kemungkinan tercapainya produktivitas dan motivasi yang tinggi pula. Adanya sikap positif dari aparat pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerja sehingga para pegawai semakin loyal pada pekerjaannya dan akan memberikan yang terbaik dalam melaksanakan pekerjaannya tersebut sehingga proses penganggaran dapat berjalan sesuai dengan yang direncanakan, dan pada akhirnya dapat menghasilkan aparat pemerintah daerah menjadi lebih transparan dan akuntabel.

H₆: Sikap aparat memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah

Sikap Aparat Memediasi Pengaruh Kejelasan Tujuan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Kenis (1979) menemukan bahwa manajer memberi reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan tujuan anggaran. Menurut Sari (2012), Kejelasan tujuan anggaran akan sangat diperlukan aparat untuk menentukan sikapnya kedepan untuk mencapai tujuan yang diinginkan organisasi. Dengan ditetapkannya tujuan anggaran secara spesifik, aparat akan bersikap positif

dalam mencapai tujuan organisasi sehingga dengan demikian berimplikasi terhadap kinerja yang ikut meningkat.

H₇: Sikap aparat memediasi pengaruh kejelasan tujuan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah

Sikap Aparat Memediasi Pengaruh Umpan Balik Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Invancevich dan McMahon (1976) mengemukakan bahwa orang melakukan dengan lebih baik apabila mereka memperoleh umpan balik mengenai betapa mereka maju ke arah tujuan karena umpan balik membantu mengidentifikasi penyimpangan antara yang mereka kerjakan dan yang mereka ingin kerjakan. Dengan demikian, adanya umpan balik yang diberikan kepada aparat pemerintah dalam proses penyusunan anggaran, akan mendorong sikap positif mereka terhadap apa yang mereka kerjakan agar melakukan yang lebih baik lagi, dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja dalam penyusunan anggaran tersebut.

H₈: Sikap aparat memediasi pengaruh umpan balik anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah

Sikap Aparat Memediasi Pengaruh Evaluasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Evaluasi anggaran merupakan alat pengendalian terhadap kinerja dan sikap manajerial. Evaluasi pada dasarnya membandingkan antara anggaran dengan pelaksanaan sehingga ditentukan penyimpangan yang terjadi. Kenis (1979) menyatakan evaluasi anggaran merujuk pada tingkat dimana varian-varian anggaran dilacak kembali ke kepada departemen individu dan digunakan di dalam mengevaluasi kinerja. Evaluasi kinerja yang lebih diprioritaskan pada evaluasi anggaran cenderung mempengaruhi perilaku, sikap, dan kinerja manajerial. Tidak lanjut dari evaluasi anggaran melalui pendekatan menghukum, bisa menyebabkan motivasi yang lebih rendah dan sikap negatif. Dengan demikian, agar terciptanya kinerja yang baik maka sikap aparat dalam penyusunan anggaran juga harus positif, untuk itu diperlukan evaluasi yang bersifat membangun.

H₉: Sikap aparat memediasi pengaruh evaluasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah.

Sikap Aparat Memediasi Pengaruh Kesulitan Tujuan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Jika dalam proses penyusunan anggaran ditetapkan tujuan anggaran yang ketat namun dapat dicapai, akan berpengaruh terhadap sikap positif aparat penyusun anggaran. Semakin sulit tujuan dari anggaran, aparat akan bersikap lebih optimal dalam menjalankan pekerjaan mereka agar dapat mencapai tujuan tersebut. Dengan adanya sikap positif dari aparat yang lebih mengoptimalkan pekerjaan mereka, maka diharapkan kinerja dari aparat ikut meningkat. Hasil penelitian Munawar (2006) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan positif pada variabel kesulitan tujuan anggaran terhadap sikap aparat dalam menilai kinerja pemda.

H₁₀: Sikap aparat memediasi pengaruh kesulitan tujuan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berada di Kota Pekanbaru yang berjumlah 28 SKPD. Pengambilan sampel penelitian ini menggunakan *purposive sampling*. Adapun kriteria pemilihan sampel dalam penelitian ini yaitu:

- Aparat pemerintah daerah yang ada di Dinas, Badan, Kantor dan Kepala Bagian adalah yang membuat Rencana Kegiatan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (RKA-SKPD).
- Aparat tersebut yang menyusun anggaran, melaksanakan anggaran dan mempertanggungjawabkan anggaran.
- Setiap SKPD didistribusikan 3 buah kuesioner yang diisi oleh 3 orang responden. Responden yang dimaksud antara lain kepala dinas, kepala bidang, kepala bagian, kepala seksi, kepala sub bidang, kepala sub bagian, kepala sub seksi, serta sekretaris.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel Dependen (Y)

Kinerja aparat pemerintah daerah dalam penganggaran dinilai baik jika anggaran yang yang ditetapkan dapat dicapai dan dapat dikendalikan. Instrumen pengukuran variabel kinerja ini diadopsi dari Istiyani (2009) yang mengadopsi instrumen Munawar (2006) yang mengadopsi instrumen dari Mahoney (1963) yang terdiri dari 9 indikator, yaitu perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staff, negosiasi, perwakilan, dan kinerja secara keseluruhan.

Variabel Independen (X)

- Partisipasi anggaran (X_1), yaitu tingkat pengaruh dan keterlibatan yang dirasakan oleh individu dalam proses perencanaan anggaran (Milani, 1975). Variabel ini diukur dengan enam indikator yaitu: keterlibatan dalam penyusunan anggaran, besarnya pengaruh karakteristik dalam penyusunan anggaran, apa yang dilakukan dalam keterkaitan, sejauh mana keterlibatan dalam penyusunan anggaran, sejauh mana keterlibatan dalam memutuskan anggaran dan sejauh mana tanggung jawab dalam menentukan jumlah anggaran.
- Kejelasan tujuan anggaran (X_2) menunjukkan sejauhmana tujuan anggaran program dan kegiatan SKPD dinyatakan secara spesifik, jelas dan dimengerti oleh siapa saja yang bertanggung jawab terhadap anggaran. Variabel ini diukur dengan empat indikator yaitu: mengetahui dengan jelas dan tepat tujuan anggaran, perkiraan ketidakjelasan tujuan anggaran dalam bidangnya, mengetahui dengan jelas prioritas dari anggaran, dan pandangan tentang pemahaman kejelasan tujuan anggaran oleh bawahannya.
- Umpan Balik Anggaran (X_3) merupakan alat ukur sejauh mana individu mengetahui sampai dimana tujuan anggaran program dan kegiatan telah dicapai. Variabel ini diukur dengan empat indikator yaitu: jumlah perolehan umpan balik mengenai pencapaian tujuan anggaran, adanya umpan balik dan pedoman mengenai penyimpangan anggaran, respon atasan terhadap tujuan anggaran dibagiannya, dan respon atasan atas tercapainya tujuan anggaran yang telah ditetapkan.
- Evaluasi Anggaran (X_4) menunjuk pada luasnya perbedaan anggaran yang digunakan kembali oleh individu pimpinan depertemen dan digunakan dalam

- evaluasi kinerja mereka (Ginting, 2009). Variabel ini diukur dengan lima indikator yaitu: pemberitahuan tentang penyimpangan anggaran, siapa yang bertanggungjawab atas penyimpangan anggaran, kapan evaluasi anggaran dilakukan, respon atasan terhadap penyimpangan anggaran yang besar, dan fungsi anggaran sebagai pengawasan.
5. Kesulitan Tujuan Anggaran (X_5) merupakan tingkatan kesulitan pencapaian tujuan anggaran program dan kegiatan yang dipersepsikan oleh individu dalam Satuan Kerja Perangkat Daerah. Variabel ini diukur dengan lima indikator yaitu: penjelasan kepada atasan tentang item-item realisasi, kemudahan dalam mencapai tujuan anggaran, kesulitan dalam mencapai tujuan anggaran, perlunya usaha keras untuk mencapai tujuan anggaran, dan perlunya keahlian untuk mengatasi tingkat kesulitan anggaran.

Variabel Intervening (Z)

Sikap aparat pemerintah menunjukkan sikap para pegawai dari masing-masing SKPD terhadap pekerjaannya. Variabel ini diukur dengan tujuh indikator sikap, yaitu: kondisi kerja, pengawasan atasan, kerjasama dari teman sekerja, keamanan, kesempatan untuk maju, fasilitas kerja, dan gaji.

Analisis Data

Uji Normalitas

Model struktural dilakukan dengan asumsi penyebaran data yang normal. Apabila pengujian dilakukan dengan menggunakan program AMOS, maka normalitas data dapat dilihat pada table *Assessment of normality* secara *multivariate* dimana data dikatakan terdistribusi normal apabila nilai *critical ratio* (CR) < 2,58 pada *level of significance* 1% (Latan, 2013:157). Sebaliknya jika nilai *c.r* > 2,58 maka dapat dikatakan bahwa data belum terdistribusi secara normal.

Uji Kecocokan Model (*Goodness of Fit*)

Tujuan utama dari analisis SEM adalah menguji *fit* suatu model yaitu kesesuaian model teoritik dengan data empiris. Baik buruknya *Goodness of Fit* tergantung dari jumlah indikator per konstruk (minimal direkomendasikan > 3 indikator per konstruk) dan jumlah sampel untuk estimasi parameter model (Latan, 2013). Kriteria *Goodness of Fit* sebagai berikut (Mustafa & Wijaya, 2012):

Tabel 1
Kriteria *Goodness of Fit*

Kriteria Indeks Ukuran	Nilai Acuan
NFI	$\geq 0,9$
IFI	$\geq 0,9$
CFI	$\geq 0,9$
GFI	Mendekati 1
AGFI	Mendekati 1
PGFI	$> 0,6$
RMSEA	$\leq 0,08$

Sumber: Yamin & Kurniawan (2009:32) dan Latan (2013:66)

Uji Analisis Faktor

Dalam SEM, analisis faktor konfirmatori atau sering disebut CFA (*Confirmatory Factor Analysis*) digunakan untuk mengevaluasi model pengukuran, yaitu menguji validitas dan reliabilitas konstruk laten (Latan, 2013). Uji validitas konvergen dengan menggunakan AMOS dapat dilihat dari nilai *loading factor* untuk tiap indikator konstruk. Nilai faktor *loading* ini dapat dilihat dari tabel *standardized regression weights* yang memuat nilai *estimates*. Nilai faktor *loading* yang tinggi menunjukkan bahwa tiap indikator konstruk *converge* pada satu titik, dimana biasanya harus $> 0,6$ (Latan, 2013).

Uji Hipotesis Dengan SEM

Evaluasi model struktural dilakukan dengan melihat signifikansi *P-value* sebagai dasar untuk menerima atau menolak hipotesis nol. Pada penelitian ini penulis menggunakan *significance level* 5% atau nilai *t* statistik $>$ dari 1,96 sebagai dasar penetapan signifikansi diterima atau tidaknya hipotesis nol.

Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Evaluasi model struktural bertujuan untuk mengetahui besarnya persentase varians setiap variabel endogen dalam model yang dijelaskan oleh variabel eksogen dengan melihat nilai *R-squares* (R^2). Nilai R^2 yang direkomendasikan adalah 0,25, 0,45 dan 0,65 yang menunjukkan model struktural yang kuat, moderat dan lemah. Nilai $R^2 > 0,85$ mengindikasikan bahwa terjadi problem multikolinieritas antar variabel eksogen atau independen (Latan, 2013:68). Dikatakan tidak terjadi masalah multikolinieritas apabila nilai VIF (*Variance Inflation Factor*) < 10 atau < 5 (Latan, 2013)

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Normalitas

Tabel 2
Hasil Uji Normalitas

Variable	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
Kesulitan	3.500	6.000	-.012	-.052	-1.380	-2.982
Evaluasi	2.000	6.000	-1.729	-7.472	2.018	4.360
Kejelasan	3.600	6.600	-.572	-2.471	-.821	-1.773
Partisipasi	2.750	6.000	-.392	-1.695	-.904	-1.952
Sikap	4.580	6.470	.043	.184	-1.297	-2.803
Kinerja	4.500	6.420	-.126	-.543	-.615	-1.329
Multivariate					2.563	1.208

Sumber: Data Olahan (2015)

Berdasarkan hasil uji normalitas dihasilkan nilai c.r sebesar 1,208 dimana $< 2,58$. Hasil ini dengan demikian menunjukkan bahwa penyebaran data-data variable telah berdistribusi normal dan sudah memenuhi kaidah pengujian numerik.

Hasil Uji Goodness of Fit (Kecocokan Model)

Tabel 3 menunjukkan bahwa parameter-parameter yang menjadi ukuran *Goodness of Fit* adalah sangat baik dimana sebagian besar kriteria masuk ke dalam kategori *good fit* kecuali pada *chi-square* dan *significancy probability* yang masuk pada kategori *unfit*. Hasil ini menunjukkan bahwa seluruh variabel anggaran sebagai

variabel eksogen dan kinerja sebagai variabel endogen memiliki model atau menjadi persamaan yang sudah baik (*fit*).

Tabel 3
Hasil Uji Goodness of Fit Index

<i>Goodness of Fit Index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Uji Model	Kriteria
Chi-Square (χ^2)	Diharapkan kecil	112,888	<i>Unfit</i>
<i>Significancy Probability</i>	$\geq 0,05$	0.000	<i>Unfit</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0.000	<i>Good fit</i>
GFI	$\geq 0,90$	0.985	<i>Good fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	0.956	<i>Good fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	0,855	<i>Good fit</i>
TLI	$\geq 0,95$	1.000	<i>Good fit</i>
CFI	$\geq 0,95$	1.000	<i>Good fit</i>

Sumber: Data Olahan (2015)

Hasil Uji Analisis Faktor

Tabel 4
Hasil Uji Analisis Faktor

Variabel	Indikator	<i>Loading Factor</i>
Kinerja	X10	0.878
	X11	0.811
	X9	0.770
	X8	0.639
Partisipasi Anggaran	X18	0.868
	X17	0.857
	X19	0.715
	X14	0.698
Kejelasan Tujuan Anggaran	X22	0.862
	X24	0.723
	X21	0.705
Umpan Balik Anggaran	X32	0.994
	X30	0.957
	X29	0.875
	X27	0.845
Evaluasi Anggaran	X33	0.847
	X34	0.784
	X36	0.728
Kesulitan Tujuan Anggaran	X40	<i>Unidentified</i>
	X41	<i>Unidentified</i>
Sikap	X53	0.814
	X55	0.715
	X42	0.670
	X49	0.661
	X56	0.645
	X47	0.621

Sumber: Data Olahan (2015)

Tabel 4 menunjukkan indikator-indikator dimana memiliki nilai *loading factor* > 0,60 yang mana indikator tersebut dikatakan baik untuk bisa menjelaskan variabel utamanya.

Hasil Uji Hipotesis

Analisis dapat dilakukan dengan membandingkan t hitung dengan t tabel. Dimana dengan menggunakan *significance level* 5% atau nilai t hitung > dari 1,96 maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Sebaliknya jika nilai t hitung < dari 1,96 maka H_0 diterima dan H_a ditolak. Hasil pengujian struktural dengan AMOS 20.0 menunjukkan hasil sebagaimana tabel berikut ini:

Tabel 5
Hasil Uji Hipotesis Pertama sampai dengan Hipotesis Kelima

Hipotesis	Koefisien	Pengujian Signifikansi			Keterangan
		t hitung	t tabel	Kriteria	
H ₁	0,713	15,649	1,96	Signifikan	Diterima
H ₂	0,411	7,429	1,96	Signifikan	Diterima
H ₃	0.005	0.110	1,96	Tidak Signifikan	Ditolak
H ₄	0,121	2,696	1,96	Signifikan	Diterima
H ₅	-0.008	-0,172	1,96	Tidak Signifikan	Ditolak

Sumber: Data Olahan (2015)

Berdasarkan hasil penelitian, didapati bahwa partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran dan evaluasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah. Dimana semakin baik partisipasi anggaran dijalankan, semakin jelas tujuan anggaran yang disusun serta semakin baik evaluasi anggaran yang dilakukan maka kinerja aparatur pemerintah Kota Pekanbaru terkait dengan anggaran akan dapat ditingkatkan.

Tabel 6
Hasil Uji Hipotesis Keenam sampai dengan Hipotesis Kesepuluh

Hipotesis		Koefi -sien	Pengujian Signifikansi		Keterangan
			t hitung	t tabel	
H ₆	Partisipasi Anggaran → Sikap	0,179	2,478	1,96	Diterima
	Sikap → Kinerja	0,112	1,990	1,96	Diterima
H ₇	Kejelasan Tujuan Anggaran → Sikap	0,564	7,820	1,96	Diterima
	Sikap → Kinerja	0,112	1,990	1,96	Diterima
H ₈	Umpan Balik Anggaran → Sikap	-	-2,185	1,96	Ditolak
	Sikap → Kinerja	0,157	1,990	1,96	Diterima
H ₉	Evaluasi Anggaran → Sikap	-	-1,418	1,96	Ditolak
	Sikap → Kinerja	0,102	1,990	1,96	Diterima
H ₁₀	Kesulitan Tujuan Anggaran → Sikap	0,112	1,990	1,96	Diterima
	Sikap → Kinerja	0,197	2,734	1,96	Diterima
	Sikap → Kinerja	0,112	1,990	1,96	Diterima

Sumber: Data Olahan (2015)

Berdasarkan hasil penelitian, didapati bahwa bahwa

1. Variabel sikap mampu menjadi mediasi positif untuk meningkatkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja. Dengan demikian maka hipotesis keenam (H₆) dapat diterima kebenarannya.

2. Variabel sikap mampu menjadi mediasi positif untuk meningkatkan pengaruh kejelasan tujuan anggaran terhadap kinerja. Dengan demikian maka hipotesis ketujuh (H_7) dapat diterima kebenarannya.
3. Variabel sikap tidak dapat memediasi peningkatan pengaruh umpan balik anggaran terhadap kinerja. Dengan demikian maka hipotesis kedelapan (H_8) tidak dapat diterima kebenarannya.
4. Variabel sikap tidak dapat memediasi peningkatan pengaruh evaluasi anggaran terhadap kinerja. Dengan demikian maka hipotesis kesembilan (H_9) kurang dapat diterima kebenarannya.
5. Variabel sikap mampu menjadi mediasi positif untuk meningkatkan pengaruh kesulitan tujuan anggaran terhadap kinerja. Dengan demikian maka hipotesis kesepuluh (H_{10}) dapat diterima kebenarannya.

Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Tabel 7
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Persamaan	Koefisien Determinasi (R^2)	Error (e)
Sikap = $\beta_{\text{partisipasi anggaran}} + \beta_{\text{kejelasan anggaran}} + \beta_{\text{umpan balik anggaran}} + \beta_{\text{evaluasi anggaran}} + \beta_{\text{kesulitan tujuan anggaran}} + \text{er1}$	0.421	0.579
Kinerja = $\beta_{\text{sikap}} + \beta_{\text{partisipasi anggaran}} + \beta_{\text{kejelasan anggaran}} + \beta_{\text{umpan balik anggaran}} + \beta_{\text{evaluasi anggaran}} + \beta_{\text{kesulitan tujuan anggaran}} + \text{er2}$	0.781	0.219

Sumber: Data Olahan (2015)

Penjelasan pada Tabel 7 tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Nilai koefisien determinasi pada persamaan Sikap = $\beta_{\text{partisipasi anggaran}} + \beta_{\text{kejelasan anggaran}} + \beta_{\text{umpan balik anggaran}} + \beta_{\text{evaluasi anggaran}} + \beta_{\text{kesulitan tujuan anggaran}} + \text{er1}$ sebesar 0.421 dapat disimpulkan bahwa kemampuan variabel partisipasi, kejelasan, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran dalam menjelaskan variasi yang terjadi pada variabel sikap adalah 42,1%. Dengan demikian maka nilai *error* sikap (*er1*) menjadi 0,579 yang diartikan bahwa sikap dapat dijelaskan oleh faktor-faktor lain diluar partisipasi, kejelasan, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran sebesar 57,9%. Hasil ini menunjukkan bahwa sikap aparatur pemerintah Kota Pekanbaru terkait anggaran cukup bergantung kepada partisipasi, kejelasan, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran.
2. Nilai koefisien determinasi pada persamaan Kinerja = $\beta_{\text{sikap}} + \beta_{\text{partisipasi anggaran}} + \beta_{\text{kejelasan anggaran}} + \beta_{\text{umpan balik anggaran}} + \beta_{\text{evaluasi anggaran}} + \beta_{\text{kesulitan tujuan anggaran}} + \text{er2}$ sebesar 0.781 dapat disimpulkan bahwa kemampuan variabel sikap, partisipasi, kejelasan, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran dalam menjelaskan variasi yang terjadi pada variabel kinerja adalah 78,1%. Dengan demikian maka nilai *error* kinerja (*er2*) menjadi 0,219 yang diartikan bahwa kinerja dapat dijelaskan oleh faktor-faktor lain diluar sikap, partisipasi, kejelasan, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran sebesar 21,9%. Hasil ini menunjukkan bahwa kinerja aparatur pemerintah Kota Pekanbaru terkait anggaran bergantung kepada sikap, partisipasi, kejelasan, umpan balik, evaluasi dan kesulitan tujuan anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Hasil evaluasi terhadap model penelitian dan pengujian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini menghasilkan beberapa kesimpulan secara ringkas disajikan sebagai berikut:

1. Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja.
2. Kejelasan tujuan anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja.
3. Umpan balik anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja.
4. Evaluasi anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja.
5. Kesulitan tujuan anggaran berpengaruh negatif namun tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja
6. Variabel sikap mampu menjadi mediasi positif untuk meningkatkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja.
7. Variabel sikap mampu menjadi mediasi positif untuk meningkatkan pengaruh kejelasan tujuan anggaran terhadap kinerja.
8. Variabel sikap tidak dapat memediasi peningkatan pengaruh umpan balik anggaran terhadap kinerja.
9. Variabel sikap tidak dapat memediasi peningkatan pengaruh evaluasi anggaran terhadap kinerja.
10. Variabel sikap mampu menjadi mediasi positif untuk meningkatkan pengaruh kesulitan tujuan anggaran terhadap kinerja
11. Kemampuan variabel sikap, partisipasi anggaran, kejelasan tujuan anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan kesulitan tujuan anggaran dalam menjelaskan variasi yang terjadi pada variabel kinerja adalah 78,1%.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian, maka saran yang diajukan yakni:

1. Untuk penelitian lebih lanjut agar dapat menambahkan jumlah indikator pada variabel kesulitan tujuan anggaran.
2. Untuk masa yang akan datang dalam mengisi kuesioner sebaiknya responden di dampingi langsung oleh peneliti agar informasi yang didapat responden lebih tepat.
3. Untuk masa yang akan datang sampel penelitian tidak hanya pejabat eselon II, III, dan IV pada seluruh SKPD Pemerintah Provinsi Riau tetapi bisa diperluas lagi dengan menambah staf yang ikut terlibat didalam penyusunan anggaran

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N., J. Dearsen, dan V. Govindarajan.1999. *Management Control System, Seventh Edition, Chicago: Richard D. Irwin.*
- Bastian, Indra, 2006. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Edisi Keenam. Jakarta: Erlangga.
- Garrison, Ray H, dan Eric W. Noreen. 2000. *Akuntansi Manajerial*. Edisi I. Terjemahan Totok Budisantoso. Jakarta. Penerbit Salemba.

- Ginting, Hartika Sari. 2009. Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Pemerintahan Kabupaten Karo. *Tesis Universitas Sumatera Utara*. Medan.
- Istiyani. 2009. Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Temanggung). *Tesis Universitas Sebelas Maret Surakarta*
- Ivancevich, John. 1976. Effects of Goal Setting on Performance and Job Satisfaction. *Journal of Applied Psychology*. Pgs 605-612.
- Kenis, I., 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*. LIV.2. Hal 707-721
- Kreitner, Robert & Kinicki, Angelo. 2005. *Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)*, Edisi Kelima, Salemba Empat, Jakarta.
- Latan, Hengky, 2013. *Model Persamaan Struktural Teori Dan Implementasi AMOS 21.0*. Penerbit Alfabeta, Bandung.
- Locke, E.A, 1968. Toward A Theory of Task Motivation and Incentives. *Organizational Behaviour and Human Performance*. pg. 68-106.
- Mahoney, T. A., T. H. Jerdee & S. J Karrol. 1963. *Development of Managerial Performance : A Research Approach*. Cincinnati: South Western Publishing.
- Mulyadi. 2001. *Sistem Akuntansi*, Edisi Ketiga, Cetakan Ketiga, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Mulyadi. 2001. *Sistem Akuntansi*, Edisi Ketiga, Cetakan Ketiga, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2004. Peraturan Presiden Republik Indonesia nomor 29 tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- _____. 1999. Inpres No.7 Tahun 1999, Tentang Penyusunan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Robbins, Stephen, 2007. *Perilaku Organisasi*. Jakarta : Salemba Empat.
- Sari, ViviEtika, Yunilma, Resti Yulistia M. Pengaruh Budgetary Goal Characteristics Terhadap Sikap Aparat Dalam Menilai Kinerja Pemerintah Daerah Kota Payakumbuh. *Tesis Universitas Bung Hatta*.