
**PENGARUH ANGGARAN PARTISIPATIF DAN KAPASITAS INDIVIDU
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN
DAN KINERJA APARATUR PEMERINTAH
(STUDI EMPIRIS PADA PEMERINTAH PROPINSI JAWA TIMUR)**

Hendra Yuniarno Saputra

Bambang Subroto

Abdul Ghofar

Universitas Brawijaya

hendra.ys88@yahoo.com

Abstract

This study reviews the direct influence of participatory budgeting and individual capacity on budgetary slack and the performance of government officials. Further, it also reviews the role of budgetary slack in mediating participatory budgeting and capacity of individual on the performance of government officials. The sample of this study is 111 department head in the provincial government of East Java. The results show that the performance of government officials increases/decreases due to participatory budgeting and individual capacity. In addition, this study identifies that budgetary slack increases/decreases because of participatory budget. However, it does not find the mediating role of budgetary slack in the relation between participatory budget and capacity of individual on the performance of government officials.

Keywords:

The performance of government officials, budgetary slack, intervening, SEM-PLS

Kinerja Pemerintah Provinsi Jawa Timur mengalami penurunan pada tahun 2014. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Pemerintah Provinsi Jawa Timur tahun 2014 mendapatkan opini wajar dengan pengecualian (WDP). Opini WDP dari Badan Pengawas Keuangan (BPK) menunjukkan bahwa kinerja Pemerintah Provinsi Jawa Timur mengalami penurunan. Kinerja instansi pemerintah merefleksikan kinerja pegawai negeri sipil (PNS) (Mahmudi, 2013: 22) karena kinerja individu adalah dasar dari kinerja organisasi (Gibson *et al.*, 2012: 10).

Kinerja aparatur pemerintah dapat dipengaruhi oleh motivasi (Locke dan Latham, 2006 serta Gibson *et al.*, 2012: 10). Penelitian Brownell dan McInnes (1986) telah membuktikan secara empiris pernyataan teori penetapan tujuan dengan menemukan hubungan positif yang signifikan antara anggaran partisipatif dan kinerja manajerial. Disisi lain, penerapan anggaran partisipatif berpotensi menimbulkan senjangan anggaran akibat konflik agensi antara pimpinan dan manajer. Jensen dan Meckling (1976: 12) menyatakan bahwa konflik agensi menjadikan manajer cenderung untuk menggunakan sumber daya perusahaan untuk mencapai tujuannya sendiri. Senjangan anggaran dapat diindikasikan dengan varians realisasi anggaran. Varians antara anggaran dan realisasi anggaran mengindikasikan senjangan anggaran (Mayer, *et al.*, 1991: 29 dan Abdullah, dkk, 2011).

Senjangan anggaran dapat disebabkan oleh anggaran partisipatif dan rendahnya kapasitas individu. Anggaran partisipatif dapat menimbulkan konflik agensi antara pimpinan dan manajer teknis sehingga menjadikan agen untuk cenderung menggunakan sumber daya perusahaan untuk mencapai tujuannya sendiri (Jensen dan Meckling, 1976: 12). Penyusun anggaran pemerintah daerah harus memiliki kapasitas yang mumpuni agar tidak melakukan senjangan anggaran.

Anggaran partisipatif yang awalnya untuk memotivasi manajer teknis dalam meningkatkan kinerja manajerial akan menjadi sia-sia jika ada unsur senjangan anggaran pada saat penyusunan anggaran (Ikhsan, 2010: 241). Hubungan senjangan anggaran dan kinerja manajerial ditunjukkan oleh Karsam (2013) yang menemukan bahwa senjangan anggaran mempengaruhi kinerja manajerial secara negatif. Hal ini merupakan *research gap* penelitian ini karena peneliti menduga senjangan anggaran dapat memediasi hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja aparatur pemerintah. Fenomena penelitian ini adalah penurunan kinerja dan indikasi senjangan anggaran pada Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Studi ini dilakukan untuk membuktikan secara empiris dugaan adanya senjangan anggaran dalam penurunan kinerja Pemerintah Provinsi Jawa Timur pada penerapan sistem anggaran partisipatif.

Pengembangan Hipotesis

Teori pertama yang menjadi dasar penelitian ini adalah teori penetapan tujuan. Teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) menyatakan bahwa penetapan tujuan akan mempengaruhi kinerja seseorang (Locke dalam Mangkunegara, 2012: 73). Teori penetapan tujuan menjadi dasar hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja aparatur pemerintah, dimana semakin tinggi tingkat anggaran partisipatif akan meningkatkan kinerja aparatur pemerintah.

Teori selanjutnya yang menjadi dasar penelitian ini adalah teori agensi. Hubungan agensi merupakan sebuah kontrak dimana prinsipal melibatkan agen untuk melakukan beberapa layanan atas nama prinsipal dengan mendelegasikan beberapa wewenang pengambilan keputusan kepada agen (Jensen dan Meckling, 1976: 5). Teori agensi menyatakan bahwa konflik agensi sebagai sumber dari kecenderungan agen untuk menggunakan sumber daya perusahaan untuk mencapai tujuannya sendiri (Jensen dan Meckling, 1976: 12). Hubungan agensi dapat terjadi pada hubungan pimpinan-bawahan dapat terjadi pada saat penyusunan anggaran partisipatif. Teori agensi merupakan landasan dari hubungan antara anggaran partisipatif dan senjangan anggaran.

Teori yang terakhir yang menjadi dasar pada penelitian ini adalah *resource-based view* (RBV). RBV menjelaskan bahwa kepemilikan atas sumber daya yang bernilai akan menciptakan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Barney, 1991). Dengan demikian, RBV menjelaskan bahwa sumber daya manusia yang berkualitas akan menyusun anggaran dengan baik dan menghasilkan kinerja manajerial yang tinggi. Selanjutnya, peneliti mengidentifikasi dan menjustifikasi bahwa kapasitas individu dapat berpengaruh secara negatif terhadap senjangan anggaran dan berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Anggaran partisipatif dan senjangan anggaran

Hubungan antara anggaran partisipatif dan senjangan anggaran dapat dijelaskan dengan teori agensi. Teori agensi menyatakan bahwa konflik agensi menjadikan manajer cenderung untuk menggunakan sumber daya perusahaan untuk mencapai tujuannya sendiri (Jensen dan Meckling, 1976: 12). Pihak agen cenderung akan memanfaatkan informasi yang dimiliki untuk kepentingan pribadi mereka sendiri. Teori agensi didukung oleh penelitian Young (1985) yang melakukan percobaan terhadap 40 mahasiswa MBA penuh waktu menemukan bahwa bawahan yang berpartisipasi dalam anggaran akan membangun senjangan. Hasil penelitian Young (1985) didukung oleh Ikhsan dan La Ane (2007), Falikhatun (2007), Kartika (2010), Widyaningsih (2011), Triana dkk. (2012), serta Aprilia dan Selvi (2012). Berdasarkan pada teori agensi dan didukung oleh beberapa temuan peneliti sebelumnya, peneliti membangun hipotesis pertama sebagai berikut:
 H_1 : Anggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Anggaran partisipatif dan kinerja aparatur pemerintah

Hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja aparatur pemerintah dapat dijelaskan oleh teori penetapan tujuan. Teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) menyatakan bahwa anggaran partisipatif dapat memotivasi mereka untuk meningkatkan kinerja manajerial (Latham dan Locke, 2002). Teori penetapan tujuan didukung oleh penelitian Brownell dan McInnes (1986) yang dilakukan di tiga perusahaan industri dengan kuesioner 108 responden dari manajer tingkat menengah berbagai bidang fungsional menemukan hubungan positif yang signifikan antara

anggaran partisipatif dan kinerja manajerial. Hasil penelitian Brownell dan McInnes (1986) didukung oleh Sardjito dan Muthaher (2007), Jermias dan Trisnawati (2008), Azhar dkk. (2009), Agusti (2012), Apriwandi (2012), Dasuki (2012), Ferdiani dan Rohman (2012), Tapatfeto (2013), Usman dan Selmita (2013), Yanida, Made, dan Aulia (2013), Akbar dan Soni (2014). Berdasarkan pada teori penetapan tujuan dan temuan empiris ini, peneliti membangun hipotesis kedua sebagai berikut:

H₂: Anggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah.

Kapasitas individu dan senjangan anggaran

Hubungan antara kapasitas individu dan senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh *resource-based view* (RBV). RBV menyatakan bahwa kepemilikan atas sumber daya yang bernilai akan menciptakan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Barney, 1991). Sumber daya manusia yang berkualitas dapat menyusun anggaran dengan baik sehingga tidak akan menyusun senjangan anggaran. Pekerja yang berpendidikan rendah tidak mampu untuk menetapkan tujuan yang baik, tujuan yang mereka tetapkan dapat lebih tinggi dan/atau lebih rendah dari yang semestinya (Latham dan Locke, 1979). Oleh karena itu, manajer teknis harus memiliki kapasitas individu yang mumpuni agar dapat menyusun anggaran yang berkualitas. Penelitian Sari (2006) dilakukan dengan 45 responden di sektor perhotelan di Surakarta menemukan bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian Sari (2006) tidak mendukung RBV. Berdasarkan pada *resource-based view*, peneliti membangun hipotesis ketiga sebagai berikut:

H₃: Kapasitas individu berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

Kapasitas individu dan kinerja aparatur pemerintah

Hubungan antara kapasitas individu dan kinerja aparatur pemerintah dapat dijelaskan oleh *resource-based view* (RBV). RBV menyatakan bahwa kepemilikan atas sumber daya yang bernilai akan menciptakan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Barney, 1991). Pernyataan RBV menegaskan bahwa kinerja manajerial dapat dipengaruhi oleh kapasitas individu. Kapasitas individu merupakan nilai dari sumber daya manusia yang dimiliki suatu organisasi. Selanjutnya, kinerja manajerial merupakan keunggulan kompetitif yang menjadi tujuan organisasi. *Resource-based view* didukung oleh Setiana dan Siswandoko (2009), Hasanah (2010), Sunarto (2012), serta Ningrum dkk. (2013) yang menemukan pengaruh positif kapasitas individu terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan pada RBV dan temuan peneliti sebelumnya, peneliti membangun hipotesis keempat sebagai berikut:

H₄: Kapasitas individu berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah.

Senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah

Hubungan antara senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah dapat dijelaskan dengan teori agensi. Teori agensi menyatakan bahwa konflik agensi menjadikan manajer cenderung untuk menggunakan sumber daya perusahaan untuk mencapai tujuannya sendiri (Jensen dan Meckling, 1976: 12). Kinerja aparatur pemerintah akan menurun karena agen yang hanya berusaha untuk mencapai tujuan mereka sendiri. Peneliti sebelumnya yang telah menemukan pengaruh negatif senjangan anggaran terhadap kinerja manajerial adalah Karsam (2013). Penelitian Karsam (2013) dengan 93 responden di Yayasan Pendidikan dan Koperasi, Provinsi Banten menemukan bahwa senjangan anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial secara negatif dengan koefisien determinasi (R^2) 39,6%. Peneliti akan mengkonfirmasi temuan Karsam (2013) dengan membangun hipotesis kelima sebagai berikut:

H₅: Senjangan anggaran berpengaruh negatif terhadap kinerja aparatur pemerintah.

Anggaran partisipatif, senjangan anggaran, dan kinerja aparatur pemerintah

Anggaran partisipatif berpotensi menimbulkan senjangan anggaran akibat konflik agensi antara pimpinan dan manajer. Konflik agensi menjadikan manajer cenderung untuk menggunakan sumber daya perusahaan untuk mencapai tujuannya sendiri (Jensen dan Meckling, 1976: 12).

Anggaran partisipatif yang awalnya untuk memotivasi manajer teknis dalam meningkatkan kinerja manajerial akan menjadi sia-sia jika ada unsur senjangan anggaran pada saat penyusunan anggaran (Ikhsan, 2010: 241). Penelitian Young (1985), Ikhsan dan La Ane (2007), Falikhatun (2007), Kartika (2010), Widyaningsih (2011), Triana dkk. (2012), serta Aprilia dan Selvi (2012) telah menemukan pengaruh positif anggaran partisipatif terhadap senjangan anggaran. Selanjutnya, penelitian Karsam (2013) menemukan bahwa senjangan anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial secara negatif. Dengan demikian, peneliti menduga bahwa senjangan anggaran dapat memediasi hubungan anggaran partisipatif dan kinerja aparatur pemerintah. Berdasarkan pada pernyataan Locke dan Latham (2006) dan Ikhsan (2010) serta temuan dari penelitian sebelumnya, peneliti membangun hipotesis keenam sebagai berikut:

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

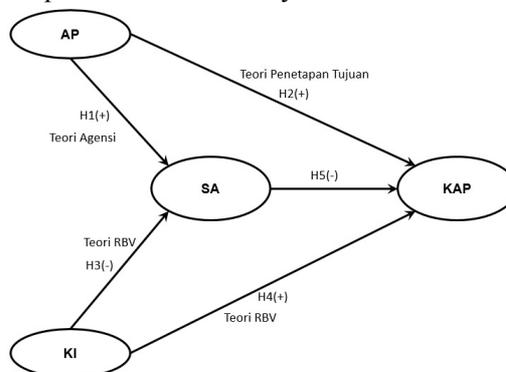
Kapasitas individu, senjangan anggaran, dan kinerja aparatur pemerintah

Resource-based view (RBV) menjelaskan bahwa kepemilikan atas sumber daya yang bernilai akan menciptakan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Barney, 1991). Sumber daya yang bernilai dapat diukur dengan kapasitas individu pegawai. Keunggulan kompetitif dapat diukur dengan kualitas anggaran dan kinerja manajerial. Sumber daya manusia yang berkualitas tidak akan melakukan senjangan anggaran serta menghasilkan kinerja manajerial yang tinggi. Senjangan anggaran memberikan kemudahan kepada manajer teknis untuk mencapai target anggaran sehingga tidak akan meningkatkan kinerja manajerial (Ikhsan, 2010: 241). Penelitian Sari (2006) menemukan bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Selanjutnya, penelitian Karsam (2013) menemukan bahwa senjangan anggaran dapat mempengaruhi kinerja manajerial secara negatif. Dengan demikian, peneliti menduga bahwa senjangan anggaran dapat memediasi hubungan kapasitas individu dan kinerja aparatur pemerintah. Berdasarkan pada temuan penelitian sebelumnya, peneliti membangun hipotesis ketujuh sebagai berikut:

H₇: Kapasitas individu berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah melalui senjangan anggaran.

METODE

Peneliti membangun model penelitian seperti yang ditunjukkan pada Gambar 1 untuk menemukan bukti empiris hubungan langsung dan tidak langsung antara anggaran partisipatif, kapasitas individu terhadap senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah. Model penelitian pada studi ini dibangun berdasarkan pada teori penetapan tujuan, agensi, dan *resource-based view* serta didukung dengan temuan penelitian sebelumnya.



Gambar 1: Model Penelitian

Keterangan:

AP : Anggaran Partisipatif

KI : Kapasitas Individu

SA : Senjangan Anggaran

KAP : Kinerja Aparatur Pemerintah

Penentuan sampel penelitian

Populasi penelitian ini adalah seluruh kepala bagian/bidang di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Jumlah SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur berdasarkan pada Peraturan Gubernur Provinsi Jawa Timur tentang uraian struktur organisasi SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur adalah sebanyak 59 SKPD dan jumlah kepala bagian atau bidang sebanyak 505 orang. Selanjutnya, peneliti menentukan jumlah sampel penelitian dengan menggunakan rumus Slovin sehingga jumlah sampel penelitian adalah sebesar 223 dengan persentase sampel terhadap populasi adalah 44,16%. Peneliti selanjutnya menentukan jumlah sampel pada tingkat SKPD berdasarkan pada persentase sampel penelitian.

Pengukuran variabel penelitian

Variabel pada penelitian ini adalah anggaran partisipatif, kapasitas individu, senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah. Kinerja aparatur pemerintah merupakan pencapaian tujuan kerja yang telah ditetapkan sebelumnya. Peneliti mengukur kinerja aparatur pemerintah menggunakan kuesioner dengan instrumen yang telah dikembangkan oleh Mahoney *et al.* (1963). Instrumen Mahoney *et al.* (1963) mengukur kinerja manajerial dengan pendekatan *self-rating*. Instrumen Mahoney *et al.* (1963) terdiri atas sembilan (9) indikator yang digunakan untuk mengukur kinerja manajerial, yaitu: 1) perencanaan, 2) investigasi, 3) pengkoordinasian, 4) evaluasi, 5) pengawasan, 6) pengaturan staff (*staffing*), 7) negoisasi, 8) perwakilan/representasi dan 9) kinerja secara keseluruhan. Setiap indikator kinerja aparatur pemerintah diukur dengan satuan pengukuran skala likert 7 poin dimulai dari sangat rendah (poin 1) sampai dengan sangat tinggi (poin 7).

Senjangan anggaran (*slack*) adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan suatu tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukkan bagi tugas tersebut (Ikhsan, 2010: 241). Peneliti mengukur senjangan anggaran dengan menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Dunk (1993). Instrumen senjangan anggaran yang dikembangkan oleh Dunk (1993) fokus pada kemudahan target anggaran yang dapat dicapai. Instrumen senjangan anggaran yang dikembangkan oleh Dunk (1993) terdiri atas enam (6) indikator, yaitu: 1) standar anggaran, 2) pencapaian anggaran, 3) anggaran ketat, 4) *budget emphasis*, 5) efisiensi anggaran, 6) target anggaran. Setiap indikator senjangan anggaran diukur dengan alat pengukuran skala likert 7 poin dimulai dari sangat tidak setuju (poin 1) sampai dengan sangat setuju (poin 7).

Anggaran partisipatif merupakan proses dimana superior memilih bentuk kontrak kompensasi dan bawahan diizinkan untuk memilih nilai tertentu untuk masing-masing parameter dalam kontrak (Young: 1985). Peneliti mengukur anggaran partisipatif dengan kuesioner yang mengadopsi instrumen anggaran partisipatif dari Milani (1975). Kuesioner yang dikembangkan oleh Milani (1975) terdiri atas enam (6) pernyataan, yaitu: 1) porsi anggaran, 2) alasan revisi anggaran, 3) frekuensi inisiatif manajer teknis, 4) pengaruh usulan manajer teknis, 5) pentingnya kontribusi manajer teknis, dan 6) frekuensi pimpinan melibatkan manajer teknis. Setiap pernyataan anggaran partisipatif diukur dengan alat pengukuran skala likert 7 poin dimulai dari sangat tidak setuju (poin 1) sampai dengan sangat setuju (poin 7).

Kapasitas individu merupakan kemampuan maksimal dari seseorang dalam mencapai suatu target atau tujuan yang telah ditentukan (Saleh dkk., 2013). Variabel kapasitas individu diukur dengan alat pengukuran skala 7 poin. Tingkat pendidikan diukur dari SMA (poin1) sampai dengan sarjana tiga (poin 7), jumlah diklat/bimtek diukur mulai dari tidak pernah (poin 1) sampai dengan lebih dari 5 kali (poin 7), dan pengalaman diukur mulai kurang dari 1 tahun (poin 1) sampai dengan lebih dari 6 tahun (poin 7).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Pengumpulan data penelitian

Peneliti mengumpulkan data dengan cara survei yang dilakukan baik secara langsung maupun surat. Kuesioner yang dikembalikan kepada peneliti adalah 210 kuesioner yang menunjukkan bahwa tingkat pengembalian (*response rate*) kuesioner penelitian adalah sebesar 74% dari jumlah sampel penelitian sebesar 223 responden. Selanjutnya, peneliti memilah berdasarkan isian responden dan menemukan bahwa jumlah kuesioner yang dapat diolah adalah 111 kuesioner.

Evaluasi model pengukuran

Evaluasi model pengukuran atau uji kualitas data dilakukan untuk menilai reliabilitas dan validitas indikator konstruk penelitian. Penilaian model pengukuran reflektif adalah dengan menilai validitas konvergen dan konsistensi internal (Hair *et al.*, 2014: 100). Validitas konvergen pada tingkat konstruk dievaluasi dengan melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE). Uji konsistensi internal (reliabilitas) dapat ditentukan dengan koefisien *Cronbach's Alpha* (Sholihin dan Ratmono, 2013).

Hasil uji validitas dan reliabilitas menunjukkan bahwa terdapat 9 indikator variabel penelitian yang tidak valid, yaitu AP1, AP2, AP3, SA1, SA3, SA6, KAP2, KAP6, dan KAP7. Indikator pada setiap variabel konstruk penelitian ini merupakan variabel reflektif. Indikator reflektif memiliki karakteristik indikator sebagai perwujudan atau refleksi dari konstraknya (Sholihin dan Ratmono, 2013: 18-19). Bollen dan Lennox (1991), Sholihin dan Ratmono (2013: 19), serta Ghozali dan Latan (2014: 84) menjelaskan bahwa menghapus sebagian indikator reflektif tidak menjadi masalah dan tidak mengubah esensi konseptual domain konstruk karena indikator yang lain mempunyai karakteristik yang sama.

Peneliti menghapus enam indikator variabel penelitian (AP1, AP2, AP3, SA1, SA3, dan SA6) untuk menyelesaikan masalah validitas dan reliabilitas data penelitian. Hasil uji kedua validitas menunjukkan bahwa seluruh nilai *factor loading* di atas 0,40 dengan nilai *composite reliability* setiap variabel penelitian di atas 0,70 (>0,70) dan nilai AVE di atas 0,50 (>0,50). Selanjutnya, nilai signifikansi (*p value*) seluruh indikator sudah di bawah 0,05 (<0,05). Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa seluruh nilai *Cronbach's Alpha* di atas 0,70 (>0,70) yang menunjukkan bahwa seluruh variabel penelitian adalah reliabel. Dengan demikian, data penelitian dapat digunakan untuk menguji hipotesis penelitian karena telah valid dan reliabel.

Evaluasi model struktural

Peneliti memeriksa kolinieritas model struktural sebelum melakukan evaluasi model struktural (Hair *et al.*, 2014: 168). Nilai VIF variabel penelitian yang disajikan pada Tabel 1 menunjukkan nilai di bawah 3,3 yang berarti bahwa tidak ada kolinieritas pada variabel penelitian. Evaluasi model struktural merupakan uji hipotesis yang bertujuan untuk membuktikan hubungan antarvariabel penelitian. Evaluasi model struktural dilakukan dengan mengukur nilai koefisien determinasi, *effect size*, dan *predictive relevance*. Nilai koefisien determinasi dilihat dari nilai *adjusted R²*. Hasil evaluasi model struktural penelitian yang disajikan pada Tabel 1 menunjukkan bahwa nilai *Adjusted R²* untuk variabel endogen senjangan anggaran (SA) adalah 0,069 dan kinerja aparatur pemerintah (KAP) adalah 0,229 atau berada di bawah 0,25 yang menunjukkan bahwa model penelitian adalah sangat lemah. Tabel 1 juga menunjukkan bahwa nilai *Q²* baik untuk variabel endogen senjangan anggaran (SA) maupun kinerja aparatur pemerintah (KAP) berada di atas 0 (*Q²*>0) yang menunjukkan bahwa model mempunyai *predictive relevance*.

Tabel 1
Evaluasi Model Struktural

No.	Keterangan	Variabel Penelitian			
		AP	KI	SA	KAP
1	Full collinearity VIFs	1,336	1,114	1,095	1,334
2	R-squared coefficients	-	-	0.086	0.250
3	Adjusted R-squared coefficients	-	-	0.069	0.229
4	Q-squared coefficients	-	-	0.086	0.252

Sumber: Output WarpPLS 5.0 (Latent variable coefficients)

Evaluasi model struktural selanjutnya adalah melihat nilai *effect size* (f^2). Nilai *effect size* (f^2) menunjukkan proporsi varians variabel eksogen tertentu terhadap variabel endogen (Ghozali dan Latan, 2014: 98). Nilai *effect size* (f^2) digunakan untuk mengevaluasi apakah konstruk dihilangkan memiliki dampak substantif pada konstruksi endogen (Hair *et al.*, 2014: 177). Selanjutnya, nilai *effect size* (f^2) mengindikasikan efek konstruk eksogen dimana nilai sebesar 0,35 adalah besar; 0,15 adalah menengah; dan 0,02 adalah kecil (Hair *et al.*, 2014: 185 serta Ghozali dan Latan, 2014: 99). Hasil evaluasi model struktural penelitian yang disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2
Nilai Effect Size (f^2) Konstruk Penelitian

No.	Variabel Endogen	Variabel Eksogen		
		AP	KI	SA
1	Senjangan Anggaran (SA)	0.055	0.031	-
2	Kinerja Aparatur Pemerintah (KAP)	0.211	0.044	0.004

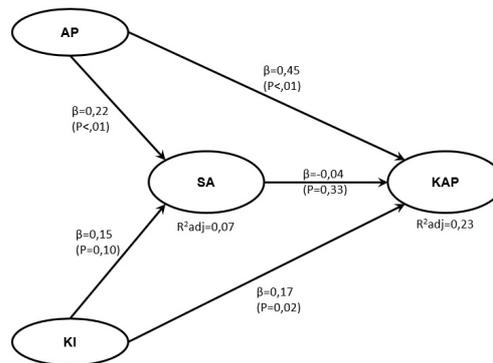
Sumber: Output WarpPLS 5.0 - Effect Sizes for Path Coefficients (diolah)

Hasil pengujian hipotesis penelitian ditunjukkan pada gambar 2 dan disajikan pada Tabel 3. Hasil estimasi SEM pada tabel 3 menunjukkan bahwa hipotesis pertama, kedua, dan keempat dapat diterima dan hipotesis ketiga, kelima, keenam, dan ketujuh tidak dapat diterima secara statistik.

Tabel 3
Hasil Uji Hipotesis Penelitian

No.	Hipotesis	Variabel			Arah Hub.	Output WarpPLS 5.0		Kesimpulan
		Ekso gen	Interven ing	Endo gen		Beta	P-value	
1	Hipotesis pertama (H ₁)	AP	-	SA	(+)	0.217	0.009	Diterima
2	Hipotesis kedua (H ₂)	AP	-	KAP	(+)	0.446	<0.001	Diterima
3	Hipotesis ketiga (H ₃)	KI	-	SA	(-)	0.154	0.097	Ditolak
4	Hipotesis keempat (H ₄)	KI	-	KAP	(+)	0.169	0.020	Diterima
5	Hipotesis kelima (H ₅)	SA	-	KAP	(-)	-0.038	0.335	Ditolak
6	Hipotesis keenam (H ₆)	AP	SA	KAP	(-)	-0.008	0.335	Ditolak
7	Hipotesis ketujuh (H ₇)	KI	SA	KAP	(+)	-0.006	0.370	Ditolak

Sumber: Output WarpPLS 5.0 - Path coefficients and P values serta Indirect and total effects (diolah)



Gambar 2: Model Struktural

Keterangan:

AP : Anggaran Partisipatif

KI : Kapasitas Individu

SA : Senjangan Anggaran

KAP : Kinerja Aparatur Pemerintah

Pembahasan

Hasil uji hipotesis pertama pada tabel 3 menunjukkan nilai beta sebesar 0,217 dengan *p-value* sebesar 0,009 yang berarti bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi tingkat partisipasi kepala bagian/bidang pada penyusunan anggaran akan semakin meningkatkan senjangan anggaran di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Hasil penelitian sesuai dengan teori agensi yang menyatakan bahwa konflik agensi menjadikan manajer cenderung untuk menggunakan sumber daya perusahaan untuk mencapai tujuannya sendiri (Jensen dan Meckling, 1976: 12). Temuan penelitian menunjukkan bahwa kepala bagian/bidang berpikir rasional untuk memaksimalkan utilitas mereka sendiri. Senjangan anggaran dapat diturunkan dengan mengurangi partisipasi kepala bagian/bidang dalam penyusunan anggaran. Bukti empiris penelitian mengkonfirmasi temuan penelitian Young (1985), Ikhsan dan La Ane (2007), Falikhatun (2007), Kartika (2010), Widyaningsih (2011), Triana dkk. (2012), serta Aprilia dan Selvi (2012) yang menemukan bahwa anggaran partisipatif dapat meningkatkan senjangan anggaran.

Hasil uji hipotesis kedua pada tabel 3 menunjukkan nilai beta sebesar 0,446 dengan *p-value* sebesar $< 0,001$ yang berarti bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah. Semakin tinggi tingkat partisipasi kepala bagian/bidang pada penyusunan anggaran akan semakin meningkatkan kinerja aparatur pemerintah di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Hasil penelitian sesuai dengan teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) yang menyatakan bahwa anggaran partisipatif dapat memotivasi mereka untuk meningkatkan kinerja manajerial (Latham dan Locke, 2002). Kinerja aparatur pemerintah dapat ditingkatkan dengan meningkatkan peran kepala bagian/bidang dalam anggaran partisipatif. Bukti empiris penelitian sejalan dengan temuan penelitian Brownell dan McInnes (1986), Sardjito dan Muthaheer (2007), Jermias dan Trisnawati (2008), Azhar dkk. (2009), Agusti (2012), Apriwandi (2012), Dasuki (2012), Ferdiani dan Rohman (2012), Tapatfeto (2013), Usman dan Selmita (2013), Yanida, Made, dan Aulia (2013), Karsam (2013), serta Akbar dan Soni (2014) yang menemukan bahwa anggaran partisipatif dapat meningkatkan kinerja manajerial.

Hasil uji hipotesis ketiga pada tabel 3 menunjukkan nilai beta sebesar 0,154 dengan *p-value* sebesar 0,097 yang berarti bahwa senjangan anggaran tidak dipengaruhi oleh kapasitas individu. Tingkat kapasitas individu kepala bagian/bidang tidak mempengaruhi senjangan anggaran di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Temuan penelitian menunjukkan bahwa sumber daya manusia yang berkualitas juga dapat menyusun senjangan anggaran. Kepala bagian/bidang yang memiliki kapasitas individu tinggi juga dapat membangun senjangan anggaran. Bukti empiris

penelitian tidak dapat mengkonfirmasi *resource-based view* dan penelitian Sari (2006) yang menemukan bahwa tingkat kapasitas individu dapat meningkatkan senjangan anggaran. Temuan penelitian ini tidak sesuai dengan temuan penelitian Sari (2006) menunjukkan bahwa manajer di sektor swasta memanfaatkan kapasitas individu yang mereka miliki untuk membangun senjangan anggaran.

Hasil uji hipotesis keempat pada tabel 3 menunjukkan nilai beta sebesar 0,169 dengan *p-value* sebesar 0,020 yang berarti bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah. Hasil penelitian memberikan bukti yang kuat bahwa kapasitas individu kepala bagian/bidang dapat meningkatkan kinerja aparatur pemerintah. Temuan penelitian sesuai dengan *Resource-based view* (RBV) yang menyatakan bahwa kepemilikan atas sumber daya yang bernilai akan menciptakan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Barney, 1991). Kapasitas individu kepala bagian/bidang dapat ditingkatkan dengan memberikan beasiswa untuk melanjutkan pendidikan ke tingkat yang lebih tinggi. Kapasitas individu kepala bagian/bidang juga dapat ditingkatkan dengan memberikan pendidikan dan pelatihan (diklat) maupun bimbingan teknis (bimtek). Kepala bagian/bidang perlu untuk meningkatkan pendidikan, diklat/bimtek, dan pengalaman untuk meningkatkan kinerja mereka. Bukti empiris penelitian sejalan dengan *resource-based view* dan temuan penelitian Setiana dan Siswandoko (2009) Setiana dan Siswandoko (2009), Hasanah dkk. (2010), Sunarto (2012), serta Ningrum dkk. (2013) yang menemukan bahwa kapasitas individu dapat meningkatkan kinerja manajerial.

Hasil uji hipotesis kelima pada tabel 3 menunjukkan nilai beta sebesar -0,038 dengan *p-value* sebesar 0,335 yang berarti bahwa kinerja aparatur pemerintah tidak dipengaruhi oleh senjangan anggaran. Tingkat senjangan anggaran tidak dapat menurunkan kinerja aparatur pemerintah di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Hasil penelitian membuktikan bahwa senjangan anggaran tidak memiliki dampak negatif terhadap kinerja manajerial. Kinerja kepala bagian/bidang tidak akan menurun meskipun mereka memanfaatkan informasi lebih yang mereka miliki untuk memaksimalkan kepentingan mereka sendiri dengan menyusun senjangan anggaran. Temuan penelitian tidak sesuai dengan dugaan awal peneliti. Hal ini karena peneliti kurang memiliki landasan teori yang cukup kuat untuk membangun hubungan antara senjangan anggaran dan kinerja aparatur pemerintah.

Hasil uji hipotesis keenam pada tabel 3 menunjukkan nilai beta sebesar -0,008 dengan *p-value* sebesar 0,335 yang berarti bahwa senjangan anggaran tidak memediasi hubungan anggaran partisipatif dan kinerja aparatur pemerintah di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Anggaran partisipatif tetap dapat meningkatkan kinerja aparatur pemerintah meskipun ada senjangan anggaran. Senjangan anggaran yang ditimbulkan oleh anggaran partisipatif tidak dapat mempengaruhi hubungan anggaran partisipatif terhadap kinerja aparatur pemerintah. Anggaran partisipatif tetap dapat memotivasi kepala bagian/bidang dalam meningkatkan kinerja manajerial meskipun ada unsur senjangan anggaran pada saat penyusunan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa anggaran partisipatif hanya dapat meningkatkan kinerja aparatur pemerintah dan senjangan anggaran secara langsung.

Hasil uji hipotesis ketujuh pada tabel 3 menunjukkan nilai beta sebesar -0,006 dengan *p-value* sebesar 0,370 yang berarti bahwa senjangan anggaran tidak memediasi hubungan kapasitas individu dan kinerja aparatur pemerintah di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Kapasitas individu tetap berpengaruh positif terhadap kinerja aparatur pemerintah meskipun terjadi senjangan anggaran. Senjangan anggaran yang terjadi akibat anggaran partisipatif tidak dapat menurunkan pengaruh kapasitas individu terhadap kinerja aparatur pemerintah. Kepala bagian/bidang yang memiliki kapasitas individu yang tinggi tetap menghasilkan kinerja manajerial yang tinggi meskipun mereka membangun senjangan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kapasitas individu hanya dapat meningkatkan kinerja aparatur pemerintah secara langsung.

SIMPULAN DAN SARAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pelibatan kepala bagian/bidang dalam menyusun anggaran dapat meningkatkan kinerja manajerial mereka dan memungkinkan timbulnya senjangan anggaran pada anggaran yang mereka susun. Hal ini menunjukkan bahwa perlu adanya pengawasan dan evaluasi yang baik dari kepala SKPD agar anggaran yang disusun oleh kepala bagian/bidang tidak mengandung senjangan anggaran. Selanjutnya, hasil penelitian menunjukkan bahwa kapasitas individu dapat meningkatkan kinerja aparatur pemerintah. Hal ini membuktikan bahwa pentingnya peningkatan kapasitas individu untuk meningkatkan kinerja manajerial mereka. Temuan penelitian ini menyimpulkan bahwa peningkatan kapasitas individu dan partisipasi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan kinerja aparatur pemerintah. Namun, peningkatan anggaran partisipatif juga dapat meningkatkan senjangan anggaran.

Penelitian ini dapat menambah kajian akuntansi dan memberikan bukti empiris atas teori yang menjadi dasar penelitian. Menambah kajian akuntansi sektor publik, khususnya akuntansi keperilakuan di bidang anggaran. Implikasi praktis dari penelitian ini adalah dapat memberikan masukan kepada kepala SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Timur. Pemerintah Provinsi Jawa Timur dapat meningkatkan efektivitas penerapan anggaran partisipatif dan meningkatkan kapasitas aparatur pemerintah untuk meminimalisir senjangan anggaran dan meningkatkan kinerja aparatur pemerintah berdasarkan pada temuan empiris penelitian ini. Pemerintah Provinsi Jawa Timur juga perlu meningkatkan kapasitas individu untuk meningkatkan kinerja aparatur mereka. Pemerintah Provinsi Jawa Timur dapat meningkatkan kapasitas individu kepala bagian/bidang dengan memberikan beasiswa pendidikan formal maupun diklat/bimtek.

Penelitian selanjutnya sebaiknya melakukan beberapa perbaikan untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih baik. Penelitian ini memiliki keterbatasan terkait dengan variabel eksogen penelitian. Variabel mediator hubungan penetapan tujuan dan kinerja manajerial adalah peningkatan upaya, ketekunan, tindakan tidak langsung (gairah, penemuan, dan/atau penggunaan pengetahuan dan strategi), tujuan pribadi bawahan dan keyakinan pekerja dalam mencapai tujuan tersebut (*self-efficacy*). Variabel lain yang dapat memediasi hubungan penetapan tujuan dan kinerja manajerial adalah pengetahuan dan keterampilan serta relevansi perhatian, usaha, dan tindakan. Selain itu, penekanan anggaran dan asimetri informasi merupakan variabel pemoderasi pada hubungan anggaran partisipatif dan senjangan anggaran.

DAFTAR RUJUKAN

- Abdullah, Haim Hilman, Ari Warokka dan Haryo Kuncoro. 2011. *Budgetary Slack and Entrepreneurial Spirit: A Test of Government Policy Consistency towards Its Campaigned Programs*. World Journal of Social Sciences, 1(5), 175-187.
- Agusti, Restu. 2012. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah Daerah dengan Dimoderasi oleh Variabel Desentralisasi dan Budaya Organisasi (Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Bengkalis)*. Jurnal Ekonomi, 20(3).
- Akbar, Taufik dan Soni Agus Irwandi. 2014. *Partisipasi Penetapan Tujuan Perusahaan sebagai Variabel Prediktor Terhadap Kinerja Manajerial*. Jurnal Akuntansi Multiparadigma, 5(2).
- Al Azhar L, Restu Agusti, dan Endang Dianita. 2009. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kabupaten Kuantan Singingi)*. Jurnal Ekonomi, 17(3).
- Apriwandi. 2012. *Pengaruh Locus of Control, Budaya Paternalistik, Kapasitas Individu, Terhadap Keefektifan Penganggaran Partisipatif dan Budgetary Slack dalam Peningkatan Kinerja Manajerial*. Jurnal Kajian Manajemen Bisnis, 1(2), 109-133.
- Barney, J. B. 1991. *Firm Resources and Sustained Competitive Advantage*. Journal of Management, 17(1), 99-120.

- Brownell, Peter dan Morris McInnes. 1986. *Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance*. The Accounting Review, 61(4), 587-600.
- Dunk, Alan S. 1993. *The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack*. The Accounting Review, 68(2), 400-410.
- Falikhatun. 2007. *Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack*. Simposium Nasional Akuntansi X Unhas Makasar, 26-28.
- Ghozali, Imam dan Hengky Latan. 2014. *Partial Least Squares – Konsep, Metode, dan Aplikasi Menggunakan Program WarpPLS 4.0 – Edisi 2*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gibson, James L., John M. Ivancevich, James H. Donnelly, Jr. dan Robert Konopaske. 2012. *Organizations - Behavior, Structure, Processes – Forteenth Edition*. New York: McGraw-Hill.
- Hasanah, Dedeh Sofia, Nanang Fattah, dan Eka Prihatin. 2010. *Pengaruh Pendidikan Latihan (Diklat) Kepemimpinan Guru dan Iklim Kerja Terhadap Kinerja Guru Sekolah Dasar Se Kecamatan Babakancikao Kabupaten Purwakarta*. Jurnal Penelitian Pendidikan, 11(2).
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. 2007. *Pengaruh Anggaran partisipatif Terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi*. Simposium Nasional Akuntansi X Unhas Makasar.
- Ikhsan, Arfan. 2010. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jensen, Michael C. dan William H. Meckling. 1976. *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.
- Jermias, Johnny dan Trisnawati Setiawan. 2008. *The moderating effects of hierarchy and control systems on the relationship between budgetary participation and performance*. The International Journal of Accounting, 43, 268-292.
- Karsam. 2013. *The Influence of Participation in Budgeting on Budgetary Slack with Information Asymmetry as a Moderating Variable and Its Impact on the Managerial Performance (A Study on Yayasan Pendidikan dan Koperasi in the Province of Banten, Indonesia)*. International Journal of Business Studies and Applied Finance, 1(1), 28-38.
- Kartika, Andi. 2010. *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam Hubungan antara Anggaran partisipatif dengan Senjangan Anggaran*. Kajian Akuntansi, 2(1), 39-60.
- Latham, Gary P. dan Edwin A. Locke. 1979. *Goal Setting – A Motivational Technique That Works*. Organizational Dynamics.
- Locke, Edwin A. dan Gary P. Latham. 2002. *Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation – A 35-Year Odyssey*. American Psychologist, 57(9), 705-717.
- _____. 2006. *New Directions in Goal-Setting Theory*. Current Directions in Psychological Science, 15, 265.
- Mahmudi. 2013. *Manajemen Kinerja Sektor Publik*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Mayper, Alan G., Michael Granof, dan Gary Giroux. 1991. *An Analysis of Municipal Budget Variances, Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4, 29-50.
- Milani, Ken. 1975. *The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes*. The Accounting Review, 50(2), 274-284.
- Ningrum, Widhayu, Bambang Swasto Sunuharyo, dan Moehammad Soe'loed Hakam. 2013. *Pengaruh Pendidikan Dan Pelatihan Terhadap Kinerja Karyawan*. Jurnal Administrasi Bisnis, 6(2).
- Saleh, Choirul, M. Irfan Islamy, Soesilo Zauhar, dan Bambang Supriyono. 2013. *Pengembangan Kompetensi Sumber Daya Aparatur*. Malang: UB Press.
- Sardjito, Bambang dan Osmad Muthaher. 2007. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi Dan Komitmen*

- Organisasi Sebagai Variabel Moderating*. Simposium Nasional Akuntansi X Unhas Makasar. Juli.
- Sari, Shinta Permata. 2006. *Pengaruh Kapasitas Individu yang Diinteraksikan dengan Locus of Control Terhadap Budgetary Slack*. Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang.
- Setiana, Aniva Ari dan Tjatjuk Siswandoko. 2009. *Analisis Pengaruh Pendidikan dan Pelatihan Serta Motivasi Terhadap Kinerja Karyawan PT. Anggrek Mobilindo Bekasi*. Jurnal Ekonomi dan Industri, 2 Tahun XIV.
- Sunarto. 2012. *Pengaruh Pendidikan Pelatihan dan Kesuaian Penempatan Terhadap Kinerja Pegawai Dinas Pekerjaan Umum Kota Kediri*. Jurnal Ilmu Manajemen, Revitalisasi, 1(2).
- Triana, Maya, Yuliusman, dan Wirmie Eka Putra. 2012. *Pengaruh Anggaran partisipatif, Budget Emphasis, dan Locus of Control terhadap Slack Anggaran*. e-Jurnal BINAR AKUNTANSI, 1(1).
- Widyaningsih, Aristanti. 2011. *Moderasi Gaya Kepemimpinan Atas Pengaruh Anggaran partisipatif Terhadap Budgetary Slack*. Fokus Ekonomi, 6(1), 1-18.
- Yanida, Maria, Made Sudarma, dan Aulia Fuad Rahman. 2013. *Pengaruh Anggaran partisipatif Terhadap Kinerja Aparatur Pemerintah*. Jurnal Akuntansi Multiparadigma, 4(3).
- Young, S. M, 1985. *Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack*. Journal of Accounting Research, 23, 829-842.