

Partisipasi Penganggaran dan *Budget Emphasis* pada Senjangan Anggaran dengan *Internal Locus of Control* sebagai Pemoderasi

Ni Kadek Sintya Julia¹

Eka Ardhani Sisdyani²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Indonesia

*Correspondences: sintyajulia@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini untuk mengetahui pengaruh partisipasi penganggaran dan *budget emphasis* terhadap senjangan anggaran serta mengetahui kemampuan *internal locus of control* dalam memoderasi pengaruh variabel independen pada senjangan anggaran. Penelitian ini dilakukan di Kota Denpasar dengan jumlah sampel sebanyak 102 responden yang ditentukan menggunakan teknik *purposive sampling*. Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner, sedangkan teknik analisis data yang digunakan adalah *Moderated Regression Analysis*. Berdasarkan hasil analisis diketahui bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, sedangkan *budget emphasis* berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran. Adanya *internal locus of control* memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran dan memperlemah pengaruh *budget emphasis* pada senjangan anggaran.

Kata Kunci: *Budget Emphasis*; *Internal Locus of Control*; Partisipasi Penganggaran; Senjangan Anggaran.

Budgetary Participation and Budget Emphasis on Budgetary Slack with Internal Locus of Control as Moderator

ABSTRACT

The purpose of this study was to find out the effect of budgetary participation and budget emphasis on budgetary slack and to find out the ability of the internal locus of control in moderating the influence of independent variables on budgetary slack. This research was conducted in Denpasar City with a total sample of 102 respondents who were determined using a purposive sampling technique. Data collection was carried out using a questionnaire, while the data analysis technique used was Moderated Regression Analysis. Based on the results of the analysis, it is known that budgetary participation has a negative effect on budgetary slack, while budget emphasis has a positive effect on budgetary slack. The existence of an internal locus of control strengthen the effect of budgetary participation and weaken the effect of budget emphasis on budgetary slack.

Keywords: *Budget Emphasis*; *Internal Locus of Control*; Budgeting Participation; Budgetary Slack.

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 34 No. 6
Denpasar, 30 Juni 2024
Hal. 1579-1593

DOI:
10.24843/EJA.2024.v34.i06.p18

PENGUTIPAN:

Julia, N. K. S., & Sisdyani, E. A. (2024). Partisipasi Penganggaran dan *Budget Emphasis* pada Senjangan Anggaran dengan *Internal Locus of Control* sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 34(6), 1579-1593

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
1 Maret 2022
Artikel Diterima:
9 April 2022

PENDAHULUAN

Setiap organisasi, baik swasta maupun sektor publik, perlu memiliki sistem pengendalian yang mampu mengendalikan kinerja dari organisasi guna mencapai tujuannya. Anggaran merupakan salah satu bagian dari sistem pengendalian yang digunakan oleh manajemen sebagai alat perencanaan dan kontrol di bidang keuangan. Damrongsukniwat *et al.* (2015) menyatakan bahwa anggaran dapat digunakan sebagai pedoman atau alat bantu bagi manajemen dalam pelaksanaan kegiatan organisasi. Melalui anggaran, dapat diketahui seberapa besar kemampuan organisasi dalam melaksanakan kegiatan pada bidang tanggungjawabnya (Özer & Yılmaz, 2011). Proses penyusunan anggaran dalam organisasi pemerintahan memiliki tahapan yang cukup rumit karena bukan hanya mengandung aspek ekonomi, melainkan juga mengandung aspek yang bersifat politis (Wirasedana *et al.*, 2018). Proses penganggaran kerap dipengaruhi oleh kepentingan-kepentingan politis yang berbenturan, hal ini yang menyebabkan seringnya terjadi fenomena senjangan anggaran. Senjangan anggaran merupakan perilaku manajer dalam melebihkan kemampuan produktifnya dengan sengaja menetapkan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) dan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*) untuk memudahkan dalam mencapai target anggaran (Young, 1985).

Penggunaan anggaran sebagai indikator penilaian kinerja organisasi cenderung mengakibatkan terjadinya praktik senjangan anggaran yang dapat berpengaruh pada kesalahan alokasi sumber daya maupun bias dalam evaluasi kinerja organisasi. Menurut Ayounik Mahasabha & Ratnadi (2019) senjangan anggaran dapat dilihat melalui realisasi pendapatan yang cenderung melebihi target anggaran dan realisasi belanja yang cenderung kurang dari target anggaran. Fenomena ini terlihat pada Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDes) di Kota Denpasar tahun 2021 yang disajikan pada Tabel 1.

Berdasarkan data yang disajikan dalam Tabel 1 menunjukkan bahwa terdapat perbedaan antara nilai realisasi dengan target anggaran desa di Kota Denpasar. Nilai realisasi anggaran pendapatan di sebagian besar desa yang cenderung lebih tinggi daripada anggaran yang ditargetkan sebelumnya dan realisasi anggaran belanja desa cenderung memiliki nilai yang jauh lebih rendah daripada anggaran belanja yang ditargetkan sebelumnya merupakan salah satu bentuk indikasi terjadinya senjangan anggaran. Hal ini diduga dilakukan agar kinerja pemerintahan desa terlihat baik, karena pemerintahan desa dianggap mampu memaksimalkan pendapatannya dan mampu menghemat belanja desa.

Proses penyusunan anggaran akan melibatkan hubungan antar manusia. Banyak pihak yang akan dilibatkan di dalamnya, mulai dari manajemen tingkat atas (*top level management*) hingga manajemen tingkat bawah (*lower level management*). Partisipasi dari beberapa pihak memungkinkan adanya perilaku-perilaku individu yang timbul sebagai akibat dari penganggaran, yang menyebabkan rawan terjadinya senjangan anggaran. Komunikasi yang baik antara pihak atasan dan bawahan sangat diperlukan agar tujuan organisasi dapat tercapai melalui adanya partisipasi anggaran. Pertiwi & Samudra Mahardhika (2019) menilai bahwa partisipasi anggaran mampu mengurangi tingkat senjangan anggaran akibat semakin banyaknya informasi yang diperoleh dari masing-masing bidang, sehingga anggaran yang disusun dapat lebih akurat. Namun hal

sebaliknya mungkin terjadi apabila terdapat partisipasi semu dalam proses penyusunan anggaran.

Tabel 1. Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDes) di Kota Denpasar Tahun Anggaran 2021

Nama Desa	Pendapatan		Belanja	
	Anggaran	Realisasi	Anggaran	Realisasi
Dauh Puri Kangin	4.432.917.685	4.451.618.301	5.386.731.293	4.095.414.244
Dauh Puri Klod	5.266.381.109	5.293.988.873	8.965.753.664	6.481.408.282
Dauh Puri Kauh	6.241.146.026	6.222.081.023	6.241.146.026	5.736.613.248
Padangsambian Kaja	6.192.872.181	6.202.829.347	7.349.481.490	6.550.066.282
Padangsambian Klod	6.426.924.254	6.428.277.626	6.915.468.255	6.430.445.383
Pemecutan Klod	7.689.757.250	7.690.655.612	9.210.165.013	7.676.800.418
Tegal Harum	5.272.321.062	5.272.649.879	5.935.418.481	5.097.133.440
Tegal Kertha	6.676.798.525	6.682.593.971	8.200.660.483	7.341.419.298
Dangin Puri Kaja	5.729.961.094	5.724.744.753	6.876.188.340	6.174.721.086
Dangin Puri Kangin	5.081.716.701	5.085.350.529	6.661.368.453	5.251.636.859
Dangin Puri Kauh	4.894.917.628	4.887.625.416	5.963.655.935	5.429.439.439
Dauh Puri Kaja	5.883.603.881	5.882.337.004	7.224.560.070	6.262.900.771
Peguyangan Kaja	6.202.079.081	6.058.760.746	7.265.428.002	6.300.477.460
Peguyangan Kangin	7.652.623.825	7.678.941.755	9.348.661.395	8.023.277.496
Pemecutan Kaja	10.646.558.773	10.763.126.209	14.474.481.183	10.732.997.042
Ubung Kaja	7.040.330.840	7.034.761.545	7.898.039.821	6.971.145.286
Pemogan	8.209.740.681	8.215.236.661	9.207.604.113	7.917.270.991
Sanur Kaja	5.841.913.325	5.756.022.379	7.842.064.303	6.593.201.273
Sanur Kauh	6.484.944.233	6.272.219.759	7.639.567.408	6.426.125.070
Sidakarya	7.241.359.744	7.285.107.045	8.310.339.432	7.669.081.667
Dangin Puri Klod	7.174.723.297	6.322.135.107	7.228.600.473	6.367.750.107
Kesiman Kertalangu	6.410.887.123	6.421.564.963	7.001.409.235	5.875.196.272
Kesiman Petilan	5.824.468.920	5.818.901.186	7.042.336.648	6.564.241.785
Penatih Dangin Puri	6.300.653.283	6.068.569.159	7.274.238.820	5.891.713.597
Sumerta Kaja	5.460.458.147	5.459.381.998	6.532.809.967	5.657.494.811
Sumerta Kauh	4.991.574.972	5.136.049.592	6.127.816.562	4.620.659.135
Sumerta Klod	5.721.338.876	5.710.730.325	6.398.937.910	5.524.155.307

Sumber: <https://denpasarkota.go.id>

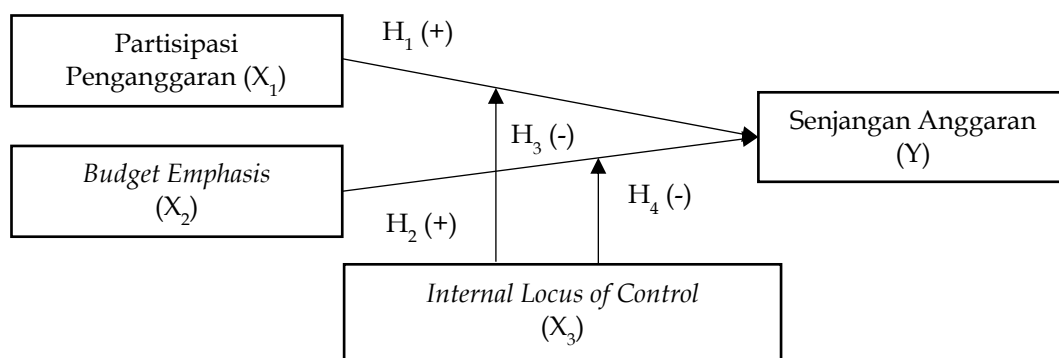
Pada beberapa penelitian terdahulu masih menunjukkan adanya inkonsistensi pada hubungan antara partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Khasanah & Kristanti (2020), Cahyadi Luhur & Supadmi (2019), Huseno (2017), Dianthi & Wirakusuma (2017), dan (Hartmann & Maas, 2010) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran, sedangkan hasil yang berbeda diperoleh dari penelitian Kahar *et al.* (2016) dan Cinitya Ardanari & Asmara Putra (2014) yang menyatakan bahwa semakin tinggi partisipasi penganggaran akan menurunkan tingkat senjangan anggaran atau dengan kata lain partisipasi anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Pemanfaatan anggaran sebagai penilaian kinerja organisasi menyebabkan manajemen berusaha keras untuk bisa mencapai target anggarannya. Teori keagenan berperan dalam hal ini, dimana kesenjangan yang terjadi merupakan akibat dari penekanan yang dilakukan oleh manajemen tingkat atas kepada manajemen tingkat bawah untuk menjalankan perintah sesuai permintaannya.

Budget emphasis atau penekanan anggaran dapat diartikan sebagai sebuah desakan yang diberikan oleh atasan kepada bawahan untuk dapat melaksanakan anggaran dengan baik demi mencapai target anggaran. *Reward* dan *punishment* diberlakukan dalam hal ini. Hukuman akan diberlakukan apabila bawahan tidak mampu mencapai target anggaran yang telah ditetapkan sebelumnya, sebaliknya *reward* akan diberikan apabila target anggaran tersebut tercapai. Untuk meningkatkan peluang tercapainya target anggaran, maka bawahan berusaha untuk merancang anggaran yang mudah dicapai guna menunjukkan kinerja yang baik ataupun dalam upaya perolehan *reward* dan penghindaran sanksi. *Budget emphasis* akan berperan pada motivasi kerja bawahan saat penganggaran (Kung *et al.*, 2013).

Penelitian yang dilakukan oleh Cinitya Ardanari & Asmara Putra (2014) dan Dewi & Erawati (2014) menunjukkan bahwa *budget emphasis* berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, sedangkan Permana *et al.* (2017) dan Meirina (2018) memperoleh hasil yang berbeda, dimana dalam penelitiannya dinyatakan bahwa *budget emphasis* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap senjangan anggaran.

Adanya inkonsistensi dari beberapa hasil penelitian terdahulu menyebabkan timbulnya dugaan bahwa terdapat variabel lain yang berperan memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran dan *budget emphasis* terhadap senjangan anggaran. Ayounik Mahasabha & Ratnadi (2019) menyatakan bahwa secara tidak langsung perilaku manusia mampu mempengaruhi anggaran yang dapat dilihat dari peran pengendalian dirinya pada saat menyusun anggaran. *Locus of control* disebut sebagai pengendalian terhadap diri sendiri serta bagaimana seseorang mampu bertanggung jawab terhadap apa yang terjadi pada dirinya. Kondisi yang berasal dari dalam diri individu akan memiliki peran yang dominan saat pengambilan keputusan. Seorang individu yang memiliki *internal locus of control* akan lebih memahami apa yang menjadi konsekuensi dari tindakannya serta dapat lebih bertanggung jawab atas setiap keputusan yang diambil sehingga dapat meminimalisir terjadinya senjangan anggaran, begitu pula sebaliknya.



Gambar 1 Kerangka Konseptual

Sumber: Data Penelitian, 2023

Teori keagenan tentang sikap oportunistik manusia, menjelaskan bahwa individu akan berusaha memanfaatkan kesempatan yang ada untuk kepentingan dirinya sendiri. Partisipasi penganggaran akan menyebabkan adanya keterlibatan beberapa pihak dalam proses penyusunan anggaran yang akan memberikan pengaruh terhadap anggaran yang disusun. Tingginya partisipasi dalam proses

penyusunan anggaran akan memberikan kesempatan yang lebih besar kepada para bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Bawahan akan berusaha menyusun anggaran yang mudah dicapai sehingga dapat menurunkan risiko yang mungkin terjadi di masa mendatang. Hal ini dilakukan dengan memberikan informasi bias kepada atasan yang berakibat pada minimnya informasi yang diperoleh atasan (Khasanah & Kristanti, 2020). Cahyadi Luhur & Supadmi (2019) dalam penelitiannya menyatakan bahwa adanya partisipasi penganggaran akan menciptakan peluang bagi individu yang terkait untuk melonggarkan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₁: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Tekanan dari atasan akan terjadi ketika anggaran digunakan sebagai tolok ukur kinerja bawahan. Ketika anggaran dijadikan satu-satunya tolok ukur dalam penilaian kinerja bawahan, maka hal ini dapat memotivasi bawahan untuk meningkatkan kinerjanya dengan cara membuat target anggaran yang mudah dicapai. Bawahan yang memiliki akses informasi yang lebih banyak dibandingkan *principal* ketika dihadapkan pada tekanan dari atasan, maka bawahan akan cenderung melakukan senjangan anggaran (Latif *et al.*, 2020). (Tagwireyi, 2012) juga menyatakan bahwa budget emphasis yang terlalu ketat dapat menyebabkan timbulnya perilaku yang menyimpang pada bawahan. Penerapan sistem *reward & punishment* juga dapat memotivasi bawahan dalam melakukan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₂: *Budget emphasis* berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penganggaran, maka semakin tinggi pengaruh perilaku dalam menentukan hasil anggaran yang disusun. Seseorang dengan *internal locus of control* yang kuat cenderung tidak melakukan senjangan anggaran, meskipun terdapat peluang untuk melakukannya (Ayounik Mahasabha & Ratnadi, 2019). Latif *et al.* (2020) mengungkapkan bahwa *internal locus of control* mampu meminimalisir terjadinya senjangan anggaran karena adanya kesadaran atas tanggung jawab yang dimiliki individu akan konsekuensi dari setiap tindakan dan keputusan yang diambil. Kesadaran individu akan risiko menyebabkan mereka lebih memilih untuk berupaya dalam memaksimalkan potensi dirinya. Dalam hal ini individu akan berupaya lebih dalam memperhitungkan nilai anggaran yang sesuai, sehingga nantinya nilai tersebut tidak akan jauh berbeda dengan realisasinya. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₃: *Internal locus of control* memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran.

Teori atribusi menjelaskan bahwa sikap individu akan dipengaruhi oleh kombinasi antara kekuatan internal dan eksternal saat penyusunan anggaran. Kekuatan internal dapat berupa keyakinan individu akan kemampuan yang dimilikinya dalam pencapaian target anggaran. Individu dengan keyakinan terhadap kemampuan dirinya akan mampu mengambil keputusan yang lebih baik dan mempertanggungjawabkannya, sehingga dapat menekan senjangan anggaran. Meskipun dihadapkan oleh tekanan dari atasan, individu dengan *internal locus of control* yang kuat akan mampu bertahan pada keyakinan yang dimilikinya. Faktor eksternal berupa penekanan dari atasan tidak dapat

mempengaruhi keputusan yang diambil oleh individu tersebut. Sebaliknya, seseorang tanpa *internal locus of control* yang kuat akan mudah dipengaruhi oleh faktor eksternal sehingga akan meningkatkan resiko terciptanya senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₄: *Internal locus of control* memperlemah pengaruh *budget emphasis* terhadap senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini berlokasi di seluruh desa Kota Denpasar yang berjumlah 27 desa yang tersebar di 4 kecamatan. Objek yang diteliti yaitu berupa senjangan anggaran desa di Kota Denpasar. Data yang digunakan berupa data primer dan sekunder. Sumber data primer dalam penelitian ini adalah data yang diperoleh langsung dari jawaban responden atas pertanyaan dalam kuesioner yang disebar, sedangkan sumber data sekunder dalam penelitian ini adalah Realisasi APBDes di Kota Denpasar pada tahun 2021 yang diperoleh melalui situs resmi Kota Denpasar. Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini berupa kuesioner yang dikuantifikasikan menggunakan skala likert 4 poin. Kuesioner penelitian tersebut harus melalui uji validitas dan reliabilitas guna mengetahui tingkat keakuratan dan konsistensi data yang dikumpulkan.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh aparat pemerintah desa yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran desa di Kota Denpasar. Jumlah sampel 102 responden ditentukan menggunakan teknik *purposive sampling*. Kriteria yang digunakan sebagai dasar penentuan sampel dalam penelitian ini yaitu merupakan Kepala Desa, Kaur Keuangan, Kaur Perencanaan, dan Sekretaris Desa yang telah menjabat minimal 1 tahun dan ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran desa di Kota Denpasar.

Penelitian ini menggunakan tiga jenis variabel yang terdiri dari variabel dependen berupa senjangan anggaran (Y), variabel independen berupa partisipasi penganggaran (X₁) dan *budget emphasis* (X₂), serta variabel moderasi berupa *internal locus of control* (X₃).

Partisipasi penganggaran merupakan hal yang mengacu pada keterlibatan dan pengaruh individu dalam proses penganggaran. Variabel partisipasi penganggaran diukur dengan menggunakan lima indikator yang diadopsi dari penelitian Ayounik Mahasabha & Ratnadi (2019), yaitu berupa keterlibatan individu dalam penyusunan anggaran, frekuensi individu dalam pemberian saran, besarnya pengaruh yang dimiliki dalam penetapan anggaran final, kontribusi individu saat proses penganggaran, dan frekuensi atasan dalam meminta pendapat. Indikator tersebut selanjutnya dikembangkan menjadi tujuh butir pernyataan.

Budget emphasis merupakan suatu dorongan atau penekanan yang dilakukan oleh atasan kepada bawahan agar target anggaran yang telah ditetapkan dapat tercapai. Dalam hal ini pencapaian target anggaran dijadikan tolok ukur dalam pengukuran kinerja bawahan. Variabel *budget emphasis* diukur dengan merujuk pada enam indikator yang dikembangkan oleh Hopwood (1972) dalam Desy Pratami & Adi Erawati (2016) yang terdiri dari pernyataan bahwa anggaran merupakan pengendali (pengawasan) kinerja, anggaran sebagai tolok ukur

kinerja, tuntutan target anggaran pada kinerja, pengaruh target anggaran terhadap kinerja, sistem pemberian penghargaan, dan penerapan sistem kompensasi atau bonus.

Internal locus of control merupakan suatu keyakinan individu terhadap kemampuannya dalam mempengaruhi semua hal yang berkaitan dengan dirinya dan pekerjaannya. Variabel *internal locus of control* diukur dengan merujuk pada tujuh indikator yang diadopsi dari penelitian Wiriani *et al.* (2013) yang berupa keyakinan individu terhadap kemampuannya, kemampuan untuk menjadi pemimpin, keyakinan individu pada keberuntungan, keyakinan individu dalam menentukan kejadian hidupnya, keyakinan individu mengenai kegagalan yang merupakan akibat perbuatannya sendiri, keinginan untuk bekerja keras, serta keyakinan individu atas perannya dalam menentukan kegagalan dan keberhasilan hidupnya.

Senjangan anggaran merupakan suatu tindakan yang sengaja dilakukan untuk melebihi biaya dan merendahkan pendapatan dalam proses penyusunan anggaran agar mudah dalam mencapai target anggaran (Pratiwi & Puspita, 2017). Variabel senjangan anggaran diukur dengan lima indikator yang diadopsi dari penelitian Sinta Mahadewi (2014) yang terdiri dari apakah peran standar anggaran pada produktivitas, keyakinan individu dalam pencapaian target anggaran, tuntutan tanggung jawab anggaran, ketatnya anggaran, dan target anggaran. Indikator tersebut selanjutnya dikembangkan menjadi delapan pernyataan.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis statistik deskriptif, uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas, *moderated regression analysis* (MRA), uji kelayakan model (uji F), uji koefisien determinasi (R^2), dan uji hipotesis. *Moderated Regression Analysis* (MRA) dilakukan untuk mengetahui sejauh mana interaksi *internal locus of control* dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi penganggaran dan *budget emphasis* dengan senjangan anggaran. Adapun model persamaannya adalah sebagai berikut.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + \beta_5 X_2 X_3 + \varepsilon \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan:

- Y = Senjangan Anggaran
- α = Konstanta
- $\beta_1 - \beta_5$ = Koefisien Regresi
- X_1 = Partisipasi Penganggaran
- X_2 = *Budget Emphasis*
- X_3 = *Internal Locus of Control*
- ε = *Margin error*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Sebanyak 102 dari 108 kuesioner yang disebar berhasil kembali dan telah memenuhi syarat dari penentuan sampel. Tidak semua kuesioner dapat kembali dikarenakan adanya kesibukan dari beberapa Perbekel dalam menjalankan tugasnya, sehingga pengisian kuesioner sulit untuk dilakukan. Pengujian validitas dan reliabilitas instrumen penelitian dilakukan sebelum dan sesudah penyebaran kuesioner, dimana hasil pengujian tersebut menunjukkan nilai *pearson correlation* $\geq 0,3$ sehingga seluruh indikator dinyatakan valid, sedangkan nilai *Cronbach's*

α untuk masing-masing variabel yaitu $\geq 0,6$ yang berarti pernyataan pada kuesioner bersifat reliabel dan dapat digunakan.

Pengujian normalitas dilakukan dengan uji statistik *Kolmogorov-Smirnov*, dimana data dapat dikatakan berdistribusi normal apabila memiliki nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dibandingkan α ($\text{sig.} > 0,05$). Hasil pengujian normalitas disajikan dalam Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2. Hasil Uji Normalitas

	Unstandardized Residual
N	102
Test Statistic	0,058
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,200

Sumber: Data Penelitian, 2023

Hasil uji normalitas menunjukkan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,200 yaitu lebih besar dari taraf signifikansi 0,05. Berdasarkan nilai tersebut dapat disimpulkan bahwa seluruh data dalam penelitian ini sudah berdistribusi normal.

Nilai *cut off* yang umum digunakan untuk menunjukkan suatu data bebas dari gangguan multikolinearitas adalah nilai *tolerance* $> 0,10$ atau nilai VIF < 10 (Ghozali, 2018). Hasil uji multikolinearitas disajikan pada Tabel 3 berikut ini.

Tabel 3. Hasil Uji Multikolinearitas

	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
Partisipasi Penganggaran	0,347	2,882
<i>Budget Emphasis</i>	0,344	2,905
<i>Internal Locus of Control</i>	0,880	1,136

Sumber: Data Penelitian, 2023

Berdasarkan hasil uji multikolinearitas pada Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai *tolerance* dari setiap variabel adalah lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF dari setiap variabel adalah lebih kecil dari 10. Sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa tidak terdapat gangguan multikolinearitas pada data penelitian ini.

Uji heteroskedastisitas dalam penelitian ini dilakukan dengan uji *glejser*, dengan cara meregresi nilai *absolute* residual dari model yang diestimasi terhadap variabel bebas. Apabila nilai *Asymp. Sig. > 0,05* maka tidak terjadi gejala heteroskedastisitas. Hasil uji heteroskedastisitas disajikan pada Tabel 4 berikut ini.

Tabel 4. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Signifikansi	Keterangan
Partisipasi Penganggaran	0,845	Bebas Heteroskedastisitas
<i>Budget Emphasis</i>	0,259	Bebas Heteroskedastisitas
<i>Internal Locus of Control</i>	0,167	Bebas Heteroskedastisitas
(X1.X3)	0,701	Bebas Heteroskedastisitas
(X2.X3)	0,153	Bebas Heteroskedastisitas

Sumber: Data Penelitian, 2023

Hasil uji heteroskedastisitas pada Tabel 4 menunjukkan semua variabel memiliki nilai signifikansi lebih besar dari 0,05. Hal tersebut berarti bahwa model regresi pada penelitian ini bebas dari gejala heteroskedastisitas.

Tabel 5 Hasil Uji Moderated Regression Analysis (MRA)

Variabel	Unstandardized		Standardized	t	Sig.
	Coefficients		Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	15,095	7,785		1,939	0,055
Partisipasi Penganggaran	-1,511	0,561	-1,873	-2,692	0,008
<i>Budget Emphasis</i>	2,144	0,572	2,559	3,751	0,000
<i>Internal Locus of Control</i>	-0,181	0,357	-0,223	-0,507	0,613
X1.X3	0,085	0,026	3,641	3,273	0,001
X2.X3	-0,085	0,027	-3,283	-3,174	0,002
Adjusted R Square	0,656				
Sig. F	0,000				

Sumber: Data Penelitian, 2023

Berdasarkan Tabel 5 diketahui bahwa nilai *Adjusted R*² sebesar 0,656 atau 65,6 persen. Hal ini berarti bahwa sebesar 65,6 persen variasi variabel senjangan anggaran mampu dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, *budget emphasis*, dan *internal locus of control*, sedangkan sisanya sebesar 34,4 persen dijelaskan oleh faktor-faktor lain di luar penelitian ini. Nilai signifikansi F sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa model regresi moderasi ini layak digunakan sebagai alat analisis untuk menguji pengaruh variabel bebas pada variabel terikat. Hal ini berarti bahwa seluruh variabel bebas yang meliputi variabel partisipasi penganggaran, *budget emphasis*, dan *internal locus of control* dapat memprediksi atau menjelaskan fenomena senjangan anggaran pada seluruh desa di Kota Denpasar.

Berdasarkan Tabel 5 dapat dibentuk persamaan regresi moderasi sebagai berikut.

$$Y = 15,095 - 1,511X_1 + 2,144X_2 + 0,085X_1X_3 - 0,085X_2X_3 + \varepsilon \dots\dots\dots(2)$$

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 5 diketahui bahwa nilai $\beta_1 = -1,511$ dengan tingkat signifikansi sebesar 0,008 yaitu lebih kecil dari α (0,05). Hal ini menjelaskan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, sehingga H_1 ditolak dan H_0 diterima. Semakin tinggi tingkat partisipasi penganggaran, maka akan semakin memperkecil risiko terjadinya senjangan anggaran.

Adanya partisipasi yang diberikan atasan kepada bawahan dalam penyusunan anggaran menyebabkan suatu proses dalam penyusunan anggaran menjadi lebih efektif, efisien, serta informasi yang dihasilkan akan lebih akurat. Hal tersebut disebabkan oleh bawahan yang lebih mengetahui bagaimana kondisi dan apa yang menjadi tugas dalam bidang tanggung jawab mereka. Apabila pihak manajemen atau bawahan telah memberikan informasi yang sesuai dengan kondisi pada bidang pertanggungjawabannya, maka pihak atasan akan mampu mengambil keputusan yang paling tepat untuk pencapaian tujuan organisasi.

Keikutsertaan seseorang dalam suatu proses penganggaran juga akan menyebabkan tumbuhnya rasa tanggung jawab yang lebih besar pada masing-masing individu dalam pelaksanaan anggaran, sehingga mereka akan terdorong untuk melaksanakan proses penganggaran dengan baik. Hal tersebut seiring dengan penelitian Pranata & Putri (2017) yang menyatakan bahwa adanya partisipasi dapat menjadi cara yang efektif dalam menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara menyeluruh.

Proses penyampaian informasi dari bawahan kepada atasan atau antara masing-masing divisi akan menciptakan alur pertukaran informasi yang positif. Partisipasi penganggaran yang ditandai dengan adanya komunikasi positif diantara individu akan mampu menurunkan tingkat senjangan anggaran. Hal ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Pranata & Putri (2017), Kahar *et al.* (2016), Cinitya Ardanari & Asmara Putra (2014), dan Rachman (2012) yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran memiliki pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Hal ini berarti semakin meningkatnya jumlah partisipasi dalam penganggaran, maka tingkat senjangan anggaran yang terjadi akan semakin menurun, begitu pula sebaliknya.

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 5 diketahui bahwa nilai $\beta_2 = 2,144$ dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 yaitu lebih kecil dari α (0,05). Hal ini menunjukkan bahwa *budget emphasis* berpengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran, sehingga H_2 diterima. Semakin tinggi tingkat *budget emphasis* maka resiko terjadinya senjangan anggaran juga akan semakin tinggi.

Ketika anggaran dijadikan sebagai satu-satunya tolok ukur kinerja seseorang dalam suatu organisasi, maka hal tersebut akan mampu mendorong bawahan untuk dapat meningkatkan kinerjanya. Baik atau buruknya kinerja seseorang akan dinilai berdasarkan kemampuannya dalam mencapai target anggaran yang dimiliki, sehingga mereka akan termotivasi untuk menciptakan target anggaran yang mudah dicapai atau dengan melonggarkan anggaran. Aktivitas dalam melonggarkan anggaran atau penyusunan anggaran secara fleksibel (tidak ketat) akan memicu terjadinya senjangan anggaran (Omobola Ajibolade & Kehinde Akinni, 2013).

Atasan yang menggunakan anggaran sebagai alat untuk menekan bawahan, juga cenderung mengakibatkan terjadinya senjangan anggaran. Penekanan tersebut akan dirasakan ketika atasan menetapkan sistem *reward* dan *punishment* kepada bawahan. Meskipun pemerintahan desa merupakan salah satu organisasi sektor publik yang jarang menerapkan sistem pemberian bonus kepada pegawai atas kinerjanya, namun *reward* tersebut dapat berupa citra baik atau penghargaan khusus yang akan diberikan kepada desa oleh pemerintahan pusat. Hal tersebut akan mampu mendorong atasan melakukan penekanan terhadap bawahan. Ketika dihadapkan tekanan dari atasan, bawahan yang memiliki akses informasi lebih banyak dibandingkan atasan akan cenderung melakukan senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Cinitya Ardanari & Asmara Putra (2014), Dewi & Erawati (2014), serta Ayounik Mahasabha & Ratnadi (2019) yang memperoleh hasil bahwa *budget emphasis* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa apabila tingkat *budget emphasis* dalam sebuah organisasi tinggi, maka akan meningkatkan risiko terjadinya senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 5 dapat diketahui bahwa nilai interaksi antara variabel partisipasi penganggaran dan *internal locus of control* (β_4) adalah 0,085 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,001 yaitu lebih kecil dari α (0,05). Hal ini menjelaskan bahwa *internal locus of control* mampu memoderasi atau memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran, sehingga H_3 ditolak dan H_0 diterima.

Seseorang yang memiliki tingkat *internal locus of control* yang kuat cenderung tidak akan melakukan senjangan anggaran. Meskipun mereka yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran memiliki akses informasi yang lebih banyak dibandingkan atasan, ketika adanya *internal locus of control* maka mereka akan lebih memperhitungkan risiko yang akan diperolehnya. Peluang individu untuk melakukan senjangan anggaran akan dapat diminimalisir dengan adanya kesadaran mengenai tanggung jawab dari setiap konsekuensi atas perbuatannya. Selain itu, pemerintahan desa merupakan organisasi sektor publik yang cenderung memiliki risiko terjadinya asimetri informasi yang rendah mengingat adanya prosedur yang jelas mengenai tugas dan fungsi dari organisasi sektor publik (Ayounik Mahasabha & Ratnadi, 2019).

Komunikasi positif dari adanya partisipasi penganggaran akan memberikan kemudahan kepada atasan untuk mengambil keputusan yang paling tepat berdasarkan informasi yang lebih akurat dari bawahan. *Internal locus of control* akan mendukung kondisi tersebut karena adanya upaya lebih dari individu untuk memaksimalkan potensi dirinya dalam hal pencapaian target anggaran. Oleh karena itu, adanya *internal locus of control* akan mampu memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran dalam mengurangi tingkat senjangan anggaran. Hasil ini juga didukung oleh penelitian yang dilakukan Pranata & Putri (2017) yang menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat *internal locus of control* maka akan mampu mengurangi senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 5 diketahui bahwa nilai interaksi antara variabel *budget emphasis* dan *internal locus of control* (β_5) adalah -0,085 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,002 yaitu lebih kecil dari α (0,05). Hal ini menunjukkan bahwa *internal locus of control* mampu memoderasi atau memperlemah pengaruh *budget emphasis* terhadap senjangan anggaran, sehingga H_4 diterima.

Adanya tekanan dari atasan saat penyusunan anggaran tidak akan mempengaruhi kualitas anggaran yang dihasilkan, apabila individu memiliki keyakinan yang kuat akan kemampuan yang dimilikinya. Individu dengan *internal locus of control* yang kuat akan menjadikan tekanan tersebut sebagai motivasi untuk peningkatan kinerjanya dalam pencapaian target anggaran. Hal ini didukung oleh teori atribusi yang menjelaskan bahwa dalam penyusunan anggaran sikap individu akan ditentukan oleh kombinasi kekuatan eksternal dan internal.

Individu dengan *internal locus of control* cenderung sulit untuk dipengaruhi oleh faktor eksternal. Mereka memiliki keyakinan yang kuat, bahwa mereka dapat mengambil keputusan yang terbaik berdasarkan kemampuan yang dimilikinya sehingga akan mampu mempertanggungjawabkannya. Berdasarkan hal tersebut pengaruh *budget emphasis* terhadap senjangan anggaran akan berkurang ketika individu memiliki tingkat *internal locus of control* yang kuat. Hal ini didukung oleh penelitian dari (Ayounik Mahasabha & Ratnadi, 2019) yang memperoleh hasil bahwa *internal locus of control* akan memperlemah pengaruh *budget emphasis* terhadap senjangan anggaran.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah disajikan, maka dapat ditarik beberapa kesimpulan yaitu partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran, *budget emphasis* berpengaruh positif pada senjangan anggaran, *internal locus of control* memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap senjangan anggaran, dan *internal locus of control* memperlemah pengaruh *budget emphasis* terhadap senjangan anggaran.

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan, baik berdasarkan jumlah variabel yang digunakan dalam menguji perubahan yang terjadi pada senjangan anggaran, maupun berdasarkan cakupan penelitian yang hanya berfokus pada organisasi sektor publik. Oleh karena itu, peneliti selanjutnya disarankan untuk menambah beberapa variabel lain, karena variabel partisipasi penganggaran, *budget emphasis*, dan *internal locus of control* hanya bisa menjelaskan 65,6 persen perubahan yang terjadi pada senjangan anggaran, sedangkan sisanya sebesar 34,4 persen dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini. Penelitian selanjutnya juga disarankan untuk menggunakan lokasi penelitian di organisasi sektor swasta, karena perbedaan regulasi mungkin akan mempengaruhi hasil dari penelitian. Selain itu, berkaitan dengan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa penekanan anggaran mampu meningkatkan senjangan anggaran, maka diharapkan pihak pemerintah dapat lebih memperhatikan penekanan anggaran yang terjadi, karena tingkat penekanan anggaran yang terlalu ketat dikhawatirkan dapat memicu timbulnya perilaku menyimpang dari individu yang memiliki keterlibatan didalamnya. Dalam hal ini pemerintah diharapkan agar tidak semata-mata menggunakan anggaran sebagai satu-satunya alat penilaian kinerja.

REFERENSI

- Ayounik Mahasabha, N. L., & Ratnadi, N. M. D. (2019). Pengaruh Partisipasi Penganggaran dan Penekanan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Locus of Control Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 26(3), 2123–2154. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v26.i03.p17>
- Cahyadi Luhur, I. B. S., & Supadmi, N. L. (2019). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetri, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi*, 26(2), 966–996. <https://doi.org/10.24843/EJA.2019.v26.i02.p05>
- Cinitya Ardanari, I. G. A. A., & Asmara Putra, I. N. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Self Esteem dan Budget Emphasis pada Budgetary Slack. *E-Jurnal Akuntansi*, 7(3), 700–715. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/7615>
- Damrongsukniwat, P., Kunpanitchakit, D., & Durongwatana, S. (2015). The Measurements of Budgetary Slack: The Empirical Evidence of Listed Companies in Thailand. *Journal of Economics, Business and Management*, 3(2), 244–251. <https://doi.org/10.7763/joebm.2015.v3.188>
- Desy Pratami, A. A. S., & Adi Erawati, N. M. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan

- Ketidakpastian Lingkungan sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 15(2), 1565–1594.
<https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/16308>
- Dewi, N., & Erawati, N. M. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetris, Penekanan Anggaran, dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi*, 9(2), 476–486.
<https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/9255>
- Dianthi, I. A., & Wirakusuma, M. (2017). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Asimetri Informasi, Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi*, 18(2), 874–901.
<https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/20501>
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 25, Edisi 9*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2010). Why Business Unit Controllers Create Budget Slack: Involvement in Management, Social Pressure, and Machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 27–49.
<https://doi.org/10.2308/bria.2010.22.2.27>
- Huseno, T. (2017). Organizational Commitment and Environmental Uncertainty Moderating Budget Participation on Budgetary Slack. In *Journal of Applied Management (JAM)* (Vol. 15, Issue 1). <http://dx.doi.org/10.18>
- Kahar, S. H. A., Rohman, A., & Chariri, A. (2016). Participative Budgeting, Budgetary Slack And Job Satisfaction In The Public Sector. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 32(6), 1663–1674.
<https://doi.org/10.19030/jabr.v32i6.9814>
- Khasanah, S. N., & Kristanti, I. N. (2020). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kapasitas Individu, Self Esteem dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Desa di Kecamatan Petanahan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi (JIMMBA)*, 2(3), 411–425.
<https://doi.org/10.32639/jimmba.v2i3.487>
- Kung, F., Huang, C., & Cheng, C. (2013). An examination of the relationships among budget emphasis, budget planning models and performance. *Management Decision*, 51(1), 120–140.
<https://doi.org/10.1108/00251741311291346>
- Latif, M., Suwandi, M., & Suhartono, S. (2020). Pengaruh Budget Emphasis dan Asimetri Informasi Terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Locus of Control sebagai Pemoderasi (Studi Pada OPD Kabupaten Gowa). *ISAFIR: Islamic Accounting and Finance Review*, 1(1), 94–111.
<https://doi.org/10.24252/isafir.v1i1.17614>
- Meirina, E. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris Dan Budget Emphasis Terhadap Slack Anggaran. *JURNAL PUNDI*, 2(3), 261–272.
<https://doi.org/10.31575/jp.v2i3.106>
- Omobola Ajibolade, S., & Kehinde Akinniyi, O. (2013). The influence of organisational culture and budgetary participation on propensity to create

- budgetary slack in public sector organisations. In *British Journal of Arts and Social Sciences* (Vol. 13). <http://www.bjournal.co.uk/BJASS.aspx>
- Özer, G., & Yılmaz, E. (2011). Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to Create Budgetary Slack. *Business and Economics Research Journal*, 2(4), 1-18. www.berjournal.com
- Permana, O. T., Herwiyanti, E., & Mustika, I. W. (2017). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Tekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Senjangan Anggaran di Pemerintah Kabupaten Banyumas. *Jurnal Organisasi Dan Manajemen*, 13(2), 142-153. <https://doi.org/10.33830/jom.v13i2.66.2017>
- Pertiwi, D., & Samudra Mahardhika, A. (2019). Muhammadiyah Riau Accounting and Business Journal Anteseden Senjangan Anggaran Desa di Kabupaten Kebumen. In *Muhammadiyah Riau Accounting and Business Journal* (Vol. 1, Issue 1). <http://ejurnal.umri.ac.id/index.php/MRABJ>
- Pranata, N. G., & Putri, I. G. A. M. (2017). Internal Locus of Control sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran pada Bank Perkreditan Rakyat. *E-Jurnal Akuntansi*, 19(2), 855-884. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/22277>
- Pratiwi, Y., & Puspita, L. M. N. (2017). Pengaruh Tujuan Penggunaan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran sebagai Variabel Mediasi. *Jurnal Akuntansi*, 7(2), 19-34. <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.7.2.19-34>
- Rachman, A. A. (2012). The Influence of Budgetary Participation on Budgetary Slack: The Role of Organizational Fairness, Managerial Trust, and Budget Goal Commitment. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 50(16), 73-78.
- Sinta Mahadewi, S. M. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 8(3), 458-473. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/8277>
- Tagwireyi, F. (2012). An Evaluation of Budgetary Slack in Public Institutions in Zimbabwe. *Department of Accounting and Information Systems Great Zimbabwe University Journal*, 3(4), 38-41. www.ijeronline.com
- Wirasedana, I. W. P., Sisdyani, E. A., & Setiawan, I. P. E. (2018). Kendali Budget Ketat pada Pemda Di Provinsi Bali dalam Menghadapi Turbulensi Budget. *E-Jurnal Akuntansi*, 25(1), 300-327. <https://doi.org/10.24843/EJA.2018.v25.i01.p12>
- Wiriani, W., Piatrini, P. S., Ardana, K., & Juliarsa, G. (2013). Efek Moderasi Locus of Control pada Hubungan Pelatihan dan Kinerja pada Bank Perkreditan Rakyat di Kabupaten Badung. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 8(2), 99-105. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/jiab/article/view/10864>

Young, S. M. (1985). Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 829–842. <https://doi.org/10.2307/2490840>