

# PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN PENEKANAN ANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN *SELF ESTEEM* SEBAGAI PEMODERASI

Dewi Kurniawati<sup>1</sup>, I Dewa Nyoman Badera<sup>2</sup>

Jurusan Akuntansi  
Universitas Udayana  
Badung, Indonesia

e-mail: [dewi.kurniawati20@student.unud.ac.id](mailto:dewi.kurniawati20@student.unud.ac.id), [dewabadera64@gmail.com](mailto:dewabadera64@gmail.com)

## Abstrak

Penelitian ini dilakukan dengan maksud untuk mendapat bukti empiris terkait pengaruh partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran pada senjangan anggaran pada 37 Organisasi Perangkat Daerah di Kabupaten Badung dengan komitmen organisasi dan *self esteem* sebagai pemoderasi. Sampel dipilih dengan menggunakan metode *Purposive Sampling*, dengan jumlah sampel sebanyak 79 orang. Data diperoleh melalui survei dengan cara membagikan kuesioner dan dianalisis menggunakan teknik analisis *Moderated Regression Analysis*. Berdasarkan hasil analisis, dinyatakan bahwa partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, komitmen organisasi dapat melemahkan pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran serta *self esteem* dapat melemahkan pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung teori keagenan dan teori atribusi serta dapat dijadikan pertimbangan sebagai dasar dalam mengambil keputusan saat menyusun anggaran guna mengurangi potensi terjadinya slack anggaran.

**Kata kunci:** *Self Esteem*, Komitmen Organisasi, Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Senjangan Anggaran

## Abstract

This research aims to empirically examine the effect of budgetary participation and budget emphasis on budgetary slack in 37 Badung District Regional Organizations which is moderated by organizational commitment and self esteem. The sample selection used Purposive Sampling method, with a sample of 79 people. Data was obtained through a survey by distributing questionnaires and analyzed using Moderated Regression Analysis analysis technique. The results of this research state that the budgeting participation and budget emphasis have a positive effect on budgetary slack. Organizational commitment is capable to weaken effect of budget emphasis on budgetary slack and self esteem is capable to weaken effect of budgeting participation on budgetary slack. This study can be used as a foundation for consideration in making decisions when preparing a budget for minimizing the occurrence of budgetary slack.

**Keywords :** Self Esteem, Organizational Commitment, Budgeting Participation, Budget Emphasis, Budgetary Slack

## PENDAHULUAN

Anggaran merupakan rencana keuangan periodik terkait etimasi kinerja yang hendak dicapai (Mardiasmo,

2018:75). Anggaran berperan dalam pengadaan perencanaan dan pengendalian yang digunakan manajemen sebagai pedoman dalam pelaksanaan

kegiatan suatu organisasi (Damrongsukniwat et al., 2015). Selain itu, anggaran dapat dijadikan alat pembanding antara realita pencapaian dengan rencana yang disusun yang nantinya dapat berguna dalam mengevaluasi kinerja suatu organisasi agar lebih baik kedepannya. Oleh karena itu, anggaran memiliki peranan yang sangat penting guna mencapai tujuan suatu organisasi baik swasta maupun publik (Anthony & Govindarajan, 2007:73).

Pemerintah merupakan organisasi sektor publik, yakni organisasi nirlaba yang tidak berorientasi mencari keuntungan melainkan untuk memberikan pelayanan guna mensejahterakan masyarakat (publik). Berdasarkan UU Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara guna menggapai tujuan bernegara Pemerintah melakukan pengelolaan keuangan didasari atas anggaran. Anggaran dengan salah satu fungsinya, yakni fungsi stabilitas memiliki peran dalam menciptakan serta menjaga keseimbangan fundamental perekonomian pada suatu Daerah. Maka pemerintah perlu menyusun anggaran dengan hati-hati dengan mengutamakan kesejahteraan

masyarakat dan dilandasi dengan peraturan yang berlaku. Namun dalam proses penganggaran nyatanya kerap terjadi fenomena senjangan anggaran yang merupakan tindakan disfungsional yang bertentangan dengan tujuan suatu organisasi (Widanaputra & Mimba, 2014).

Berdasarkan UUD NRI Tahun 1945 Pasal 18 ayat 2 Pemerintah Daerah memiliki peranan yang besar dalam kemajuan suatu Negara, daerah diberi kewenangan dalam mengurus dan mengatur urusan pemerintahannya sendiri atas azas otonomi dan tugas pembantuan. Pemberian kewenangan tersebut diharapkan dapat mempercepat terciptanya kemakmuran rakyat dengan peningkatan, pemerataan, pemberdayaan serta didukung dengan peran masyarakat dalam meningkatkan daya bersaing antar daerah. Penelitian ini meneliti terkait senjangan anggaran yang terjadi pada pemerintah daerah tepatnya pada OPD Kabupaten Badung, Provinsi Bali. Menurut Busch & Gustafson (2002) Senjangan anggaran sektor swasta lebih rendah dibandingkan senjangan anggaran pada sektor publik.

Tabel 1 Realisasi APBD Kabupaten atau Kota di Bali Tahun 2022 (dalam ribuan rupiah)

Kabupaten/Kota	Pendapatan Daerah	Belanja Daerah
Kab. Jembrana	1,095,691,566	1,131,655,988
Kab. Tabanan	1,784,234,201	1,785,089,226
Kab. Badung	4,609,697,096	3,669,879,652
Kab. Gianyar	2,093,010,626	2,111,421,451
Kab. Klungkung	1,147,881,201	1,209,203,552
Kab. Bangli	1,105,440,500	1,239,853,053
Kab. Karangasem	1,577,410,439	1,548,907,881
Kab. Buleleng	2,078,952,626	2,079,736,131
Kota Denpasar	2,106,397,942	2,024,804,785

Sumber: <https://bali.bps.go.id/>, 2023

Tingkat kemampuan keuangan yang tinggi yang dimiliki Kabupaten Badung dibandingkan dengan kota atau kabupaten lainnya di Provinsi Bali menjadi alasan terpilihnya Kabupaten Badung seperti yang tercantum pada Tabel 1. Menurut Pradani & Erawati (2016) tingkat kemampuan keuangan suatu daerah

berkorelasi positif dengan kemungkinan timbulnya senjangan anggaran. Senjangan anggaran ialah selisih antara estimasi terbaik sebenarnya suatu organisasi dibandingkan dengan anggaran yang telah disusun (Pramesti & Sujana, 2020).

Tabel 2. Ringkasan Realisasi APBD Kabupaten Badung Tahun Anggaran 2012-2021 (dalam Milyaran Rupiah)

Tahun	Pendapatan			Belanja		
	Anggaran	Realisasi	Persentase (%)	Anggaran	Realisasi	Persentase (%)
2012	1.935,43	2.620,85	135,41	2.051,32	2.334,08	113,78
2013	2.494,70	2.954,66	118,44	2.859,79	2.755,46	96,35
2014	2.804,74	3.459,99	123,36	3.269,67	3.276,16	100,20
2015	3.251,27	3.735,13	114,88	3.527,20	3.082,03	87,38
2016	3.833,48	4.328,25	112,91	4.060,56	4.162,12	102,50
2017	4.660,82	4.939,39	105,98	5.451,34	5.413,94	99,31
2018	6.567,48	5.420,01	82,53	7.244,39	5.799,58	80,06
2019	7.782,25	5.792,97	74,44	7.941,25	5.733,78	72,20
2020	4.633,55	3.906,80	84,30	4.404,64	3.585,99	81,41
2021	2.960,24	2.708,12	91,48	3.268,40	2.810,67	86,00

Sumber: [www.djpk.kemenkeu.go.id](http://www.djpk.kemenkeu.go.id), 2023

Pada Tabel 2 menunjukkan terdapat selisih antara anggaran dengan realisasi anggaran setiap tahunnya. Selisih tersebut mengindikasikan bahwa kemungkinan terjadinya senjangan anggaran. Tabel 2 menunjukkan bahwa angka realisasi belanja pada tahun 2017–2021 cenderung lebih rendah dibandingkan dengan anggaran yang ditentukan. Oleh karena itu, terdapat kecurigaan anggaran belanja sengaja dibuat lebih tinggi guna memudahkan pencapaian target anggaran sehingga kinerja pemerintah terlihat baik (Syahrir, 2017). Semakin besar perbedaan antara realisasi dengan anggaran, semakin besar kesenjangan anggaran. Karena ketidaksesuaian anggaran menunjukkan sumber daya yang tidak terpakai, tidak teralokasikan, atau tidak terserap dengan baik, hal tersebut dapat mengaburkan kinerja sebenarnya dan memengaruhi pengambilan keputusan (Merchant, 2014).

Berlakunya UU No. 23 Tahun 2014 memberi dampak pembaharuan terkait keikutsertaan dalam penyusunan anggaran pada pemerintahan daerah. Pada konteks Pemda, kepala daerah, Kepala OPD hingga pihak lain di bawahnya dapat turut ikut serta dalam proses menyusun anggaran disesuaikan dengan Peraturan Daerah yang berlaku. Keterlibatan dari beberapa pihak tersebut disebut dengan partisipasi penganggaran, yakni suatu proses

pengambilan keputusan dalam menyusun anggaran dengan melibatkan pelaksana anggaran (Brownell, 1982).

Widanaputra & Mimba (2014) meneliti senjangan pada sektor publik dan menemukan hasil bahwa partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh positif. Serupa dengan penemuan Rahim & Rahim (2019), Luhur & Supadmi (2019), Mahasabha & Ratnadi (2019), Widiari & Dewi (2020), serta Siswiraningtyas & Yuhertiana (2021). Sedangkan ditemukan hasil berbeda pada penelitian Kahar (2016), Chong & Strauss (2017) serta Pramesti & Nurhayati (2020) yang mengungkapkan bahwa partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh negatif.

APBD memiliki beberapa fungsi salah satunya yakni fungsi pengawasan diterangkan dalam Permendagri No.77 Tahun 2020. Maka anggaran dijadikan pedoman untuk menilai kesesuaian kinerja pemerintah daerah dengan standar yang telah ditetapkan yang dilihat melalui Laporan Realisasi Anggaran. Pengukuran kinerja berdasarkan tingkat pencapaian target anggaran merupakan bentuk dari penekanan anggaran. Penekanan anggaran terjadi saat anggaran dijadikan indikator untuk menilai kinerja (Erni, 2014). Adanya penekanan anggaran memotivasi bawahan untuk melonggarkan anggaran pada menyusun anggaran sehingga anggaran yang dirancang dapat dengan mudah dicapai sehingga laporan kinerja

terlihat baik. Maka selain partisipasi penganggaran, penekanan anggaran pada organisasi sektor publik diduga memengaruhi timbulnya senjangan anggaran.

Beberapa penelitian sebelumnya seperti Erina & Suartana (2016), Pratami & Erawati (2016), Maheni & Dwiana Putra (2018), Putri & Putri (2019), Mahasabha & Ratnadi (2019), Melasari & Nisa (2020), serta Ardianti et al., (2021) memperoleh hasil bahwa penekanan anggaran memiliki pengaruh positif. Sedangkan Lestari & Supadmi, (2017), Chong & Strauss (2017), serta Avrianti (2021) menemukan bahwa penekanan anggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh negatif serta penemuan oleh Meirina & Afdalludin (2018), yang memperoleh hasil penekanan anggaran tak memiliki pengaruh pada senjangan anggaran.

Ketidakkonsistenan tersebut mampu diatasi dengan pendekatan kontijensi dengan menambahkan variabel lain yang mungkin bertindak sebagai variabel moderasi (Govindarajan Visiting, 1986). Pemilihan komitmen organisasi serta *self esteem* sebagai variabel moderasi didasari oleh teori atribusi. Penelitian ini menggunakan teori agensi sebagai teori utama, yang membahas terkait adanya kontrak antara prinsipal dan agen, dimana adanya pendelegasian kewenangan kepada agen dari principal (Jensen & Meckling, 1976). Dijadikannya teori agensi sebagai teori utama pada penelitian ini karena terdapat pendelegasian kewenangan dari prinsipal kepada agen untuk mengambil keputusan dalam menyusun anggaran. Dijadikannya anggaran sebagai indikator penilai kinerja menyebabkan agen berusaha keras untuk mencapai anggaran yang telah disusun hingga menciptakan senjangan anggaran.

Tingginya partisipasi penganggaran memberikan kesempatan bagi para bawahan untuk meminimalisir risiko kemungkinan ketidakberhasilan pencapaian anggaran dengan menciptakan *slack* pada anggaran (Mahasabha & Ratnadi, 2019). Sesuai dengan teori keagenan yang mengasumsikan individu dalam

mengambil keputusan akan mengutamakan kepentingan pribadi (oportunistik) sebagai upaya dalam menghindari risiko. Didukung dengan penemuan Widanaputra & Mimba (2014), Rahim & Rahim (2019), Luhur & Supadmi (2019), Mahasabha & Ratnadi (2019), Siswiraningtyas & Yuhertiana (2021), serta Widiari & Dewi (2020), menyimpulkan partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh positif. Berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang diajukan, yakni:

H1: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Penekanan anggaran dapat memengaruhi senjangan anggaran. Berdasarkan teori atribusi, penekanan anggaran sebagai faktor eksternal yang memengaruhi seseorang mengambil keputusan saat proses penyusunan anggaran. Penekanan anggaran merupakan bentuk kesulitan pada lingkungan organisasi. Apabila anggaran dijadikan indikator penilaian kinerja paling dominan dalam suatu organisasi, maka hal tersebut akan memotivasi agen menciptakan senjangan dengan orientasi untuk meningkatkan harapan penerimaan *reward* (Suartana, 2010). Hal tersebut sejalan dengan penelitian Latif, Suwandi, & Suhartono (2020) yang menyatakan adanya tekanan dari atasan akan meningkatkan kemungkinan timbulnya senjangan anggaran akibat keinginan dari bawahan untuk selalu terlihat baik. Sejalan dengan penemuan Maheni & Dwiana Putra (2018), Putri & Putri (2019), Mahasabha & Ratnadi (2019), Melasari & Nisa (2020), serta Ardianti et al., (2021) yang mengungkapkan bahwa penekanan anggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh positif. Maka hipotesis yang diajukan, yakni:

H2: Penekanan anggaran berpengaruh positif pada senjangan anggaran.

Faktor internal berupa komitmen organisasi dapat memengaruhi tingkat terjadinya *slack*. Menurut teori keagenan, komitmen organisasi pada individu sangat berpengaruh terhadap peningkatan dan penurunan *slack* pada anggaran. Tujuan organisasi akan dapat tercapai ketika

agen dan principal memiliki komitmen organisasi yang sama karena dapat memicu agen dan prinsipal untuk memaksimalkan usaha demi pencapaian tujuan organisasi. Sehingga praktik senjangan anggaran akan dapat diminimalisir karena adanya keinginan untuk mengembangkan organisasi menjadi lebih maju. Pernyataan tersebut didukung dengan penelitian Mahadewi (2014), Puspitha dan Suardana (2017), serta Naraswari dan Sukharta (2019) yang mengungkapkan bahwa komitmen organisasi melemahkan pengaruh positif partisipasi penyusunan anggaran pada senjangan anggaran. Maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H3: Komitmen organisasi memperlemah pengaruh positif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Dampak penekanan anggaran pada senjangan anggaran mampu diperkuat maupun diperlemah dengan menciptakan komitmen dalam organisasi. Sesuai dengan teori atribusi terdapat faktor internal dan eksternal yang memengaruhi perilaku individu. Komitmen organisasi sebagai faktor internal serta penekanan anggaran berperan sebagai faktor eksternal memengaruhi perilaku individu dalam pengambilan keputusan pada proses penganggaran. Perlunya komitmen organisasi akan meningkatkan kepatuhan individu ketika menyusun anggaran agar sesuai dengan kemampuan atau estimasi terbaiknya. Wulandari (2017) & Perdani (2019) pada penelitiannya memperoleh hasil bahwa komitmen organisasi melemahkan pengaruh positif penekanan anggaran pada senjangan anggaran. Maka pengajuan hipotesis berdasarkan penelitian terdahulu dan penjelasan di atas adalah:

H4: Komitmen organisasi memperlemah pengaruh positif penekanan anggaran pada senjangan anggaran.

Kontrol perilaku individu ditentukan berdasarkan perkiraan individu terkait kesulitan untuk melakukan perilaku tertentu. Maka penting untuk mengetahui kepribadian individu yang terlibat dalam penganggaran pada suatu organisasi. Salah satunya adalah tingkat kepercayaan diri atau harga diri individu dalam

organisasi. Individu dengan *self esteem* tinggi diharapkan dapat meminimalisir potensi terjadinya senjangan anggaran. Hal tersebut dikarenakan adanya kepercayaan diri atas kemampuan mereka dalam melakukan suatu pekerjaan. Nugrahani & Sugiri (2004) serta Belkoui (1989), menyatakan bahwa karyawan yang kurang memiliki rasa percaya diri cenderung membuat *slack* pada anggaran. Sejalan dengan penelitian Putra dan Suryanawa (2019) yang membuktikan *self esteem* melemahkan pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Maka hipotesis yang diajukan adalah:

H5: *Self esteem* memperlemah pengaruh positif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

*Self esteem* diharapkan dapat menjadi kontrol internal pada diri seseorang untuk mengurangi serta menghindari senjangan pada anggaran yang diusulkan karena adanya rasa mampu akan pekerjaan yang sedang dilakukan serta kepercayaan akan dapat mencapai keberhasilan meskipun terdapat tekanan untuk mencapai anggaran oleh atasan. Pengajuan hipotesis berdasarkan penelitian sebelumnya dan penjelasan di atas adalah:

H6: *Self esteem* memperlemah pengaruh positif penekanan anggaran pada senjangan anggaran.

## METODE

Penelitian menggunakan metodologi kuantitatif dengan tujuan penelitian untuk mengetahui hubungan sebab akibat antar dua variabel atau lebih (asosiatif). Penelitian dilakukan pada 37 OPD Kabupaten Badung, Provinsi Bali. Penelitian ini terdiri atas senjangan anggaran sebagai variabel dependen, dengan partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran sebagai variabel independen, dan komitmen organisasi dan *self esteem* sebagai variabel moderasi.

Senjangan anggaran merupakan selisih antara estimasi terbaik sebenarnya suatu organisasi dibandingkan dengan anggaran yang telah disusun dengan

tujuan memudahkan pencapaian target anggaran (Pramesti & Sujana, 2020). Menurut Young (1985) senjangan anggaran tercipta dari tindakan mengecilkan kapabilitas produktifnya dalam menentukan standar kerjanya yang secara sengaja dilakukan. Senjangan anggaran diukur dengan 6 (enam) indikator yang digunakan oleh Dewi & Widanaputra (2019).

Mahasabha dan Ratnadi (2019) mendefinisikan partisipasi penganggaran sebagai suatu proses penganggaran yang dilakukan oleh pihak yang terpengaruh atas dampak penyusunan anggaran. Pada penelitian ini partisipasi penganggaran diukur menggunakan 5 (lima) indikator yang digunakan oleh Pramesti & Sujana (2020).

Penekanan anggaran didefinisikan sebagai tekanan dalam penyusunan anggaran yang diberikan atasan kepada bawahan agar dapat memenuhi target anggaran (Mahasabha dan Ratnadi (2019). Variabel penekanan anggaran pada penelitian ini diukur menggunakan 6 (enam) indikator yang dikembangkan oleh Hopwood (1972) dalam Pratami (2016).

Komitmen organisasi merupakan kondisi dimana individu lebih mengutamakan kepentingan organisasi serta bertindak sesuai dengan tujuan organisasi sehingga dapat menunjang keberhasilan organisasi (Wiener, 1982). Pada penelitian ini komitmen organisasi diukur menggunakan 7 (tujuh) indikator yang diadopsi dari penelitian Pramesti & Sujana (2020).

*Self esteem* merupakan perasaan menghargai diri di mana seseorang percaya pada kemampuan mereka sehingga dapat bertindak dan bekerja dengan tepat dalam suatu organisasi (Ambarini & Mispayanti, 2020). Variabel *self esteem* pada penelitian ini diukur menggunakan 10 (sepuluh) indikator yang dikemukakan oleh Arthaswadaya (2015).

Kepala OPD, Kasubag Perencanaan, serta Kasubag Keuangan pada setiap OPD di Pemerintahan Daerah

Kabupaten Badung merupakan populasi pada penelitian ini. Sampel ditentukan melalui teknik *purposive sampling*, dengan pemenuhan kriteria berikut ini:

- 1) Responden telah menjabat minimal selama 1 tahun pada OPD terkait; dan
- 2) Responden ikut serta pada proses pelaksanaan, penyusunan dan pertanggungjawaban anggaran.

Data yang digunakan ialah data kuantitatif yang diterima dari sumber data tanpa melalui perantara ke pengamat (data primer) berupa jawaban kuesioner yang dijawab oleh responden. Data dikumpulkan dengan metode survei dengan melakukan penyebaran kuesioner. Penentuan penggunaan skala likert 4 poin pada penelitian ini bertujuan untuk meminimalisir atau menghindari adanya responses bias akibat kecenderungan pemilihan jawaban netral oleh responden.

Instrumen yang digunakan perlu melakukan uji validitas dan reliabilitas dengan perangkat lunak SPSS 25. Selanjutnya dilakukan uji statistik deskriptif untuk mendeskripsikan data yang telah dikumpulkan. Lalu dilakukan dua pengujian asumsi klasik, yakni uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Penelitian ini, tidak menguji multikolinearitas dikarenakan penelitian ini menggunakan variabel moderasi yang menyebabkan terjadinya multikolinearitas. Menurut Liana (2009), model regresi yang mengandung variabel moderasi memiliki kemungkinan besar terjadi multikolinearitas. Namun, hal tersebut tidak menjadi permasalahan yang serius. Sementara uji autokorelasi diperuntukan untuk data *time series*. Sementara data pada penelitian ini merupakan data yang pengukuran seluruh variabel dilakukan pada waktu bersamaan secara serempak atau disebut dengan (*cross section*). Uji asumsi klasik dilakukan sebagai syarat statistik untuk menilai model regresi yang diperoleh merupakan model terbaik (Juliandi dkk., 2014:160). Data dianalisis dengan teknik *Moderated Regression Analysis* dengan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_1 X_3 + \beta_6 X_1 X_4 + \beta_7 X_2 X_3 + \beta_8 X_2 X_4 + e \quad (1)$$

Ket:

- Y = Senjangan Anggaran  
 $\alpha$  = Konstanta  
 $X_1$  = Partisipasi Penganggaran  
 $X_2$  = Penekanan Anggaran  
 $X_3$  = Komitmen Organisasi  
 $X_4$  = *Self Esteem*  
 $\beta_1 - \beta_8$  = Koefisien regresi  
 $X_1X_3$  = Interaksi Partisipasi Penganggaran dengan Komitmen Organisasi  
 $X_1X_4$  = Interaksi Partisipasi Penganggaran dengan *Self Esteem*  
 $X_2X_3$  = Interaksi Penekanan Anggaran dengan Komitmen Organisasi  
 $X_2X_4$  = Interaksi Penekanan Anggaran dengan *Self Esteem*  
 $e$  = Error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner yang disebar oleh peneliti sebanyak 98 buah, dari 98 kuesioner tersebut didapatkan sebanyak 86 yang dikembalikan, dari 86 kuesioner tersebut terdapat 79 kuesioner yang memenuhi kriteria sebagai responden. Persentase kuesioner yang dikembalikan adalah 87,76% dan persentase kuesioner yang dikembalikan dan layak digunakan adalah 91,86%.

Telah dilakukan uji validitas dan reliabilitas atas pernyataan-pernyataan yang digunakan dan dapat disimpulkan bahwa kuesioner layak untuk digunakan karena seluruh pernyataan dinyatakan valid dan reliabel. Adapun perolehan nilai *pearson correlation* masing-masing item pertanyaan melebihi 0,30 serta nilai *Cronbach's Alpha* melebihi 0,70 untuk seluruh variabel.

Tabel 3. Hasil Uji Statistik Deskriptif

	Jumlah Pengamatan	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Standar Deviasi
Senjangan Anggaran (Y)	79	9	19	13,82	2,117
Partisipasi Penganggaran ( $X_1$ )	79	9	20	14,65	2,236
Penekanan Anggaran ( $X_2$ )	79	13	24	18,44	2,610
Komitmen Organisasi ( $X_3$ )	79	18	28	23,49	2,801
<i>Self Esteem</i> ( $X_4$ )	79	25	40	32,75	4,125

Tabel 3 mengisyaratkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai rata-rata melebihi standar deviasinya. Analisis tersebut membuktikan bahwa data sudah tersebar secara merata. Diperoleh nilai Asymp. Sig. (2-tailed) melebihi 0,05 yakni senilai 0,200, maka data dapat dinyatakan berdistribusi normal. Diikuti dengan hasil pengujian uji *Glejser* untuk menguji

heteroskedastisitas diperoleh nilai sig. dari variabel partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) senilai 0,782, penekanan anggaran ( $X_2$ ) senilai 0,533, komitmen organisasi ( $X_3$ ) senilai 0,355, dan *self esteem* ( $X_4$ ) senilai 0,113, melebihi 0,05. Hasil tersebut menyatakan bahwa di dalam model tidak terdapat gejala heteroskedastisitas.

Tabel 4. Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)

R	R Square	Adjusted R Square
0,681	0,464	0,403

	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<i>Regression</i>	7,586	0,000

  

	<b>B</b>	<b>Sig.</b>
<i>(Constant)</i>	-41,181	0,005
Partisipasi Penganggaran ( $X_1$ )	2,037	0,041
Penekanan Anggaran ( $X_2$ )	1,643	0,044
Komitmen Organisasi ( $X_3$ )	1,137	0,060
<i>Self Esteem</i> ( $X_4$ )	0,606	0,089
Interaksi $X_1X_3$	0,034	0,552
Interaksi $X_2X_3$	-0,092	0,039
Interaksi $X_1X_4$	-0,078	0,024
Interaksi $X_2X_4$	0,024	0,433

Tabel 4 menunjukkan nilai *adjusted R Square* ( $R^2$ ) sebesar 0,464 atau 46,4 persen. Hal tersebut berarti variabel senjangan anggaran (Y) dapat dijelaskan oleh variabel Partisipasi Penganggaran ( $X_1$ ), Penekanan Anggaran ( $X_2$ ), Komitmen Organisasi ( $X_3$ ), *Self Esteem* ( $X_4$ ), Interaksi  $X_1X_3$ , Interaksi  $X_1X_4$ , Interaksi  $X_2X_3$ , dan Interaksi  $X_2X_4$  sebesar 46,4

persen sedangkan sejumlah 53,6 persen dijelaskan oleh faktor lain di luar model.

Tabel 4 memperlihatkan nilai  $F_{\text{statistik}}$  sebesar 7,586 dan nilai sig. F yaitu sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05, sehingga model regresi dinyatakan fit atau layak untuk diteliti lebih lanjut.

Berdasarkan Tabel 4, diperoleh persamaan regresi yang dirumuskan sebagai berikut.

$$Y = -41,181 + 2,037X_1 + 1,643X_2 + 1,1137X_3 + 0,606X_4 + 0,034X_1X_3 - 0,078X_1X_4 - 0,092X_2X_3 + 0,024X_2X_4 + e$$

Variabel partisipasi penganggaran memiliki nilai sig.  $0,041 < 0,05$  dan nilai  $\beta$  sebesar 2,037, yang berarti partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh positif. Dengan berpartisipasi individu akan memiliki banyak kesempatan yang dapat digunakan untuk meminimalisir risiko kemungkinan ketidakberhasilan pencapaian anggaran yang telah disusun dengan melakukan senjangan anggaran. Hal tersebut dikarenakan asumsi bahwa individu dalam bertindak didasari atas kepentingan pribadi sebagai upaya untuk menghindari risiko sesuai dengan teori keagenan.

Variabel penekanan anggaran memiliki nilai sig.  $0,044 < 0,05$  dengan nilai  $\beta$  sebesar 1,643, sehingga dapat dinyatakan bahwa penekanan anggaran

pada senjangan anggaran berpengaruh positif. Tekanan dari atasan merupakan faktor eksternal yang memengaruhi perilaku individu mengambil keputusan dalam penyusunan anggaran. Dijadikannya anggaran sebagai indikator penilaian kinerja dalam suatu organisasi dapat memotivasi bawahan untuk menciptakan senjangan guna memperlihatkan kinerja yang baik.

Interaksi variabel partisipasi penganggaran dengan komitmen organisasi memiliki nilai  $\beta$  0,34 serta sig.  $0,552 > 0,05$ . Sesuai dengan hasil tersebut maka komitmen organisasi disimpulkan tak dapat memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dalam penelitian ini, sehingga hipotesis ketiga ditolak. Konsisten dengan penemuan Okayanti

(2020) yang meneliti senjangan anggaran pada OPD Kabupaten Gianyar. Hasil penelitiannya menunjukkan komitmen organisasi tak dapat memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Interaksi variabel penekanan anggaran serta variabel komitmen organisasi memperoleh nilai sig. sebesar  $0,039 < 0,05$ , sehingga komitmen organisasi dinyatakan dapat memoderasi pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran. Sedangkan nilai  $\beta$  negatif sebesar  $-0,092$  menjelaskan bahwa komitmen organisasi melemahkan pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran. Adanya tekanan dari atasan memicu bawahan menciptakan *slack* guna menghindari risiko ketidakberhasilan pencapaian target anggaran. Maka diperlukannya komitmen organisasi untuk meningkatkan kepatuhan individu pada saat penyusunan anggaran yang sinkron dengan kemampuan atau estimasi terbaiknya, sehingga melemahkan pengaruh positif penekanan anggaran pada senjangan anggaran.

Interaksi variabel partisipasi anggaran dan *self esteem* memperoleh nilai sig. senilai  $0,024$  lebih besar  $0,05$  serta  $\beta$  senilai  $-0,078$ , hasil tersebut menunjukkan bahwa *self esteem* memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Semakin tinggi *self esteem* yang dimiliki seseorang Hal tersebut dikarenakan adanya kepercayaan diri atas kemampuan mereka dalam melakukan suatu pekerjaan.

Interaksi variabel *self esteem* dan penekanan anggaran memperoleh nilai  $\beta$  sebesar  $0,24$  serta nilai sig. sebesar  $0,443 > 0,05$ . Maka *self esteem* dinyatakan tak dapat memoderasi hubungan antara penekanan anggaran pada senjangan anggaran, sehingga hipotesis keenam tidak diterima. Individu dengan kepercayaan diri yang sangat tinggi memiliki kecenderungan menggampangkan pekerjaan karena merasa tugas tersebut tidaklah sulit untuk diselesaikan. Selain itu, individu dengan kepercayaan diri yang tinggi terdapat kemungkinan kurang bisa melakukan

pekerjaan secara optimal, hal tersebut dikarenakan adanya pengambilan atau penerimaan pekerjaan yang diluar kemampuan mereka.

## SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini membuktikan bahwa partisipasi penganggaran dan penekanan anggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh positif. Komitmen organisasi dapat memperlemah pengaruh penekanan anggaran pada senjangan anggaran serta *self esteem* dapat memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Implikasi dari hasil penelitian ini mendukung teori keagenan serta teori atribusi Implikasi praktis dalam penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam penyusunan anggaran guna mengurangi potensi terjadinya senjangan anggaran. Adapun saran yang ingin disampaikan penulis, yakni keyakinan responden dalam mencapai target anggaran diduga dikarenakan adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran. sehingga penyusun anggaran diharapkan melakukan pengendalian internal yang lebih memadai untuk meminimalkan pemanfaatan keterlibatan untuk kepentingan pribadi atau kelompok tertentu. Serta diharapkan dapat menciptakan lingkungan kerja yang lebih positif lagi. Sehingga tuntutan target anggaran terhadap kinerja dipandang sebagai suatu tanggung jawab yang tidak seharusnya ditakuti. Untuk membangun lingkungan kerja yang positif tentunya perlu dilakukan peningkatan komunikasi penyusun anggaran pada tiap OPD sehingga tercipta koordinasi yang baik untuk memperoleh kesamaan tujuan untuk mensejahterakan masyarakat.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ambarini, E. F., & Mispiyanti. (2020). Pengaruh Budget Emphasis, Self Esteem, dan Partisipasi Anggaran Terhadap Budgetary Slack Pada Pemerintah Kabupaten Kebumen. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa*

- Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 2(1), 1–9.
- Ardianti, P. N. H., Damayanti, N. N. S. R., & Prayoga, I. M. S. (2021). Self Efficacy, Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, Emosional Stability dan Penekanan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 31(2), 513. <https://doi.org/10.24843/eja.2021.v31.i02.p20>
- Avrianti. (2021). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi, Pemberian Reward dan Budget Emphasis terhadap Budgetary Slack (Studi Kasus Pada Universitas Muhammadiyah Palopo). *Jurnal Akuntansi*, 110265, 110493.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. (2003). Indonesia.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah (2014). Indonesia.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah. (2004). Indonesia.
- Badan Pusat Statistik Provinsi Bali. (2023). *Realisasi Penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*. <https://bali.bps.go.id/>
- Brownell, P. (1982). The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participative, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20, hal.12-27.
- Chong, V. K., & Strauss, R. (2017). Participative budgeting: The effects of budget emphasis, information asymmetry and procedural justice on slack – additional evidence. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12(1), 181–220.
- Dewi, I. D. N., & Widanaputra, A. (2019). Pengaruh Self Esteem, Kompleksitas Tugas, dan Ketidakpastian Lingkungan Pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 26(2), 1327 - 1356.
- Erina, N. P. D., & Suartana, W. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Penekanan Anggaran, Kapasitas Individu, dan Kejelasan Sasaran Anggaran pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 15(2), 973–1000.
- Erni Aprianti, Ni Kadek., I Made Pradana A., dan Edy Sujana. 2014. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Ganesha* 2(1).
- Ghozali, Imam. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Semarang: BPFE Universitas Diponegoro.
- Govindarajan, V. (1986). Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science*, 17, hal.496 - 516.
- Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: John Wiley and Sons.
- Hopwood, A. G. (1972). *An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation*.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kahar, Suleman. (2016). Participative Budgeting, Budgetary Slack, and Job Satisfaction in The Public Sector. *The Journal of Applied*

- Business Research Diponegoro University*, 32(6), hal.1663-1674.
- Latif, M., Suwandi, M., & Suhartono. (2020). Pengaruh Budget Emphasis dan Asimetri Informasi Terhadap Kesenjangan Anggaran dengan Locus of Control sebagai Pemoderasi. *Islamic Accounting and Finance Review*, 1(1), 94-111.
- Lestari, I G. A. D., dan Supadmi. (2017). Asimetri Informasi dan Penekanan Anggaran sebagai Pemoderasi Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 19(3), hal. 2028-2058.
- Luhur, I. B. S. C., & Supadmi, N. L. (2019). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Informasi Asimetri, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan pada Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 966.  
<https://doi.org/10.24843/eja.2019.v26.i02.p05>
- Mahasabha, N. L. A., & Ratnadi, N. M. D. (2019). Pengaruh Partisipasi Penganggaran dan Penekanan Anggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Locus of Control Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 26(3), 2123–2154.  
<https://doi.org/https://doi.org/10.24843/EJA.2019.v26.i03.p17>
- Mardiasmo. (2018). Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: ANDI
- Mahadewi, A. A. S. S. (2014). Pengaruh Partisipasi Penganggaran pada Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 8(3), 458–473.
- Maheni, N. M. D., & Dwiana Putra, I. M. P. (2018). Pengaruh Penekanan Anggaran dan Kapasitas Individu terhadap Senjangan Anggaran pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Badung. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 2009.  
<https://doi.org/10.24843/eja.2018.v23.i03.p15>
- Meirina, E., & Afdalludin. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetris dan Budget Emphasis terhadap Slack Anggaran. *Jurnal Pundi*, 2(3), 261-272.
- Melasari, R., & Nisa, Y. F. (2020). Pengaruh Penekanan Anggaran, Asimetri Informasi dan Reputasi Terhadap Senjangan Anggaran Pada SKPD Kabupaten Indragiri Hilir. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 9(1), 37–46.
- Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. (2006). Indonesia.
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 201-210.
- Perdani, A. N. (2019). The Effect of Budget Participation and Budget Emphasis on Budget Slack with Organizational Commitment as A Moderating Variable in Local Government Agencies (Study case in SKPD Bengkulu City and Seluma District). Universitas Islam Indonesia.
- Pradani, K. Kartika Tri., Erawati, N. M. A. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran, Job Relevant Information, Kejelasan Sasaran Anggaran, dan Kapasitas Individu pada Senjangan Anggaran. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17 (2), 852- 884.
- Pramesti, D. R., & Nurhayati. (2020). Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Sebagai Variabel Moderasi Pada 10 Organisasi Pemerintahan Daerah Kabupaten Jombang. *STIE PGRI Dewantara Jombang*.
- Pramesti, P. A., & Sujana, I. K. (2020). Komitmen Organisasi Memoderasi Pengaruh Partisipasi Anggaran, Asimetri Informasi, dan Self Esteem pada Budgetary Slack. *E-*

- Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 30(7), 1780– 1795.
- Pratami, A. A. S. D., & Erawati, N. M. A. (2016). Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Penekanan Anggaran dan Ketidakpastian Lingkungan Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15(2), 1565–1594.
- Puspitha, D. M. A. P., & Suardana, K. A. (2017). Faktor-faktor yang Memengaruhi Senjangan Anggaran di SKD Kabupaten Karangasem Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(1), 800-829.
- Putra, P. A. A. P., & Suryanawa, I. K. (2019). Pengaruh Partisipasi Anggaran Pada Budgetary Slack dengan Self Esteem dan LOC Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 27(1), 230-257
- Putri, N. P. A. W., & Putri, G. A. M. A. D. (2019). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Budget Emphasis Terhadap Senjangan Anggaran pada OPD Kabupaten Badung. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 8(6), 651–677.
- Rahim, S., & Rahim, M. R. (2019). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Ketidakpastian Lingkungan, dan Penekanan Anggaran sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Aktual*, <http://dx.doi.org/10.17977/um004v5i32019p241>
- Siswiraningtyas, A. N., & Yuhertiana, I. (2021). Pengaruh Partisipasi Anggaran, Kejelasan Anggaran, Komitmen Organisasi Terhadap Senjangan Anggaran. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Bisnis*, 14(1), 113-122. <https://doi.org/10.51903/e-bisnis.v14i1.379>
- Suartana, I. W. (2010). *Akuntansi Keperilakuan Teori dan Implementasi*. Yogyakarta : ANDI.
- Sugiyono. (2019). *Metodelogi Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif Dan R&D*. ALFABETA.
- Utama, M. S. (2016). *Aplikasi Analisis Kuantitatif*. Denpasar.
- Widanaputra, A. A., & Mimba, N. P. S. H. (2014). The Influence of Participative Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments' Budget in Bali Province. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 391–396. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.093>
- Widiari, N. N. P., & Krisna Dewi, L. G. (2020). Pengaruh Partisipasi Penganggaran dan Penekanan Anggaran pada Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 30(10), 2551. <https://doi.org/10.24843/eja.2020.v30.i10.p09>
- Wulandari, W. R. (2017). Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Penekanan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Indragiri Hulu). *JOM Fekon*, 4(1), 16–29. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>