

PERAN ETIKA RELIGIUS DALAM MEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN *BUDGET EMPHASIS* TERHADAP *BUDGETARY SLACK*

Ni Gusti Ayu Putu Putri Rahmayanti¹, Desak Nyoman Sri Werastuti¹, Edy Sujana²

Jurusan Akuntansi
Universitas Pendidikan Ganesha
Singaraja, Indonesia

e-mail: 1putriahmayanti2@gmail.com, 2sri.werastuti@undiksha.ac.id,
3edy.s@undiksha.ac.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran dan *budget emphasis* terhadap *budgetary slack* dengan etika religius sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode *Structural Equation Modelling* (SEM) berbasis *Partial Least Square* (PLS). Populasi penelitian ini adalah seluruh pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran di 37 SKPD pada Pemerintah Kota Denpasar. Penarikan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode penentuan sampel *non probability sampling* dengan teknik *purposive sampling*. Hasil penelitian menemukan bahwa partisipasi anggaran dan *budget emphasis* berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*. Semakin tinggi partisipasi anggaran dan tekanan dari atasan (*budget emphasis*), semakin besar potensi terjadinya *budgetary slack*. Berdasarkan penelitian ini, etika religius terbukti memperlemah pengaruh positif dari kedua variabel tersebut, di mana individu dengan nilai-nilai etika religius yang kuat cenderung bertindak lebih etis dan menghindari terjadinya *budgetary slack*.

Kata kunci: partisipasi anggaran, *budget emphasis*, *budgetary slack*, etika religius

Abstract

The purpose of this study was to examine the influence of budget participation and budget emphasis on budgetary slack, with religious ethics as a moderating variable. A quantitative approach was employed using Structural Equation Modelling (SEM) based on Partial Least Square (PLS). The study population comprised all employees involved in budget preparation across 37 Regional Government Work Units (SKPD) within the Denpasar City Government. The sample was selected using a non-probability sampling method, specifically employing a purposive sampling technique. The results indicate that both budget participation and budget emphasis have a significant positive impact on budgetary slack. Higher levels of budget participation and increased pressure from budget emphasis are associated with a greater likelihood of budgetary slack. However, religious ethics is proven to weaken this positive relationship. Individuals with strong religious ethical values tend to act more ethically and are less inclined to engage in budgetary slack.

Keywords : *budge participation, budget emphasis, budgetary slack, religious ethical*

PENDAHULUAN

Setiap perusahaan berusaha untuk mencapai kinerja terbaik guna menjamin kelangsungan operasionalnya. Anggaran berfungsi sebagai instrumen untuk perencanaan dan pengendalian dalam manajemen untuk membantu menjalankan kegiatan operasional perusahaan (Carolina, 2020). Penganggaran melibatkan dua mekanisme penting, yaitu persiapan anggaran dan pelaksanaan anggaran (Church et al., 2019). Anggaran tidak hanya berperan sebagai alat untuk melakukan estimasi, tetapi juga diharapkan dapat mendorong motivasi, meningkatkan komitmen, dan mendukung kinerja karyawan (Mahardika & Rokhayati, 2021). Penyusunan anggaran menggambarkan rencana jangka pendek maupun jangka panjang sebuah perusahaan. (Fitrisia et al., 2023). Oleh sebab itu, proses penyusunan anggaran merupakan hal yang sangat krusial.

Dalam sistem pemerintahan atau sektor publik, anggaran berisi tujuan dan target organisasi publik yang berfokus pada kesejahteraan masyarakat (Kadir, 2023). Penyusunan anggaran di pemerintah daerah seharusnya lebih mengutamakan tujuan untuk kesejahteraan masyarakat, daripada kepentingan pribadi atau kelompok tertentu. Selain itu, anggaran juga berfungsi sebagai alat pengendalian karena dapat dijadikan sebagai ukuran kinerja di setiap pusat pertanggungjawaban dalam pemerintahan daerah. Hal ini sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 21 Tahun 2004 pasal 7 ayat 1, yang menyatakan bahwa penyusunan anggaran berbasis kinerja dilakukan dengan memperhatikan keterkaitan antara pendanaan dan keluaran, serta efisiensi dalam pencapaian hasil dan keluaran tersebut. Sistem penganggaran berbasis kinerja ini menggunakan kinerja sebagai tolok ukur pencapaian suatu target anggaran dan dapat digunakan untuk meningkatkan kinerja agen seperti Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang berada di Kota Denpasar. Namun, Pencapaian target anggaran berbasis kinerja sering

kali mendorong agen untuk menciptakan *budgetary slack* (penyimpangan anggaran) demi mempermudah tercapainya target tersebut (Ullah, K., & Bagh, 2019).

Budgetary slack (senjangan anggaran) adalah selisih antara anggaran yang dilaporkan oleh agen dengan estimasi anggaran terbaik yang dimiliki oleh organisasi. Keberadaan *slack* ini menyebabkan anggaran lebih mudah dicapai, yang dapat dianggap tidak etis dan harus dibatasi (Dunk, 1993). Senjangan anggaran dapat terdeteksi saat anggaran tersebut direalisasikan, yaitu ketika pendapatan yang terealisasi melebihi target yang ditetapkan, sementara belanja yang terealisasi cenderung lebih rendah dari anggaran yang telah ditetapkan. Hal ini dapat dilihat pada data Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Pemerintah Kota Denpasar untuk Tahun 2018 hingga 2023, yang menunjukkan adanya surplus anggaran (SiLPA) akibat realisasi pendapatan yang lebih besar dan belanja yang lebih rendah dari anggaran yang ditetapkan. SiLPA ini, sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 77 Tahun 2020, dapat digunakan untuk menutupi defisit anggaran, mendanai kegiatan lanjutan, atau membiayai kewajiban yang belum diselesaikan.

Faktor individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran memiliki dampak yang signifikan terhadap pencapaian target kinerja pemerintah. Hansen & Mowen (2017) menyatakan bahwa partisipasi dalam penganggaran dapat menimbulkan masalah potensial, salah satunya adalah terjadinya senjangan anggaran. Senjangan anggaran (*budgetary slack*) terjadi selama proses perencanaan anggaran, ketika bawahan diberikan peluang untuk ikut serta dalam proses penyusunan anggaran. Dalam hal ini, bawahan cenderung menyusun anggaran yang lebih mudah tercapai dengan mengestimasi kemampuan atau kapabilitasnya lebih rendah daripada yang sebenarnya, sehingga menyebabkan terjadinya senjangan anggaran. Dalam konteks ini, *moral hazard* memainkan

peran penting dalam terjadinya *budgetary slack*. Ketika bawahan memiliki keleluasaan untuk menentukan target anggaran, mereka dapat mengambil keuntungan dari posisi ini dengan menyusun anggaran yang lebih mudah dicapai. *Moral hazard* terjadi karena bawahan, sebagai agen, memanfaatkan kesempatan untuk menentukan target yang lebih rendah dari kemampuan produktif mereka yang sebenarnya, dengan tujuan memastikan bahwa mereka dapat mencapai target tersebut tanpa tantangan besar. Hal ini memungkinkan mereka untuk memenuhi target kinerja yang diinginkan tanpa harus meningkatkan produktivitas atau efisiensi secara signifikan.

Dalam teori keagenan, moral hazard muncul akibat asimetri informasi antara principal (pimpinan atau pemerintah) dan agen (bawahan). Menurut Jensen & Meckling (1976), hubungan keagenan antara agen dan principal menghadapi masalah yang disebabkan oleh perbedaan kepentingan dan asimetri informasi. Agen memiliki informasi yang lebih mendalam mengenai kemampuan produktif dan kondisi di lapangan, sehingga principal kesulitan dalam memverifikasi keakuratan anggaran yang diajukan. Akibatnya, agen memiliki peluang untuk menciptakan *budgetary slack* guna melindungi diri dari tekanan pencapaian kinerja yang ketat. Dengan demikian, *moral hazard* dalam partisipasi anggaran dapat mengakibatkan pengelolaan anggaran yang tidak efisien dan berpotensi menurunkan pencapaian target kinerja pemerintah secara keseluruhan, karena anggaran tidak disusun berdasarkan kondisi nyata atau kebutuhan optimal, melainkan atas kepentingan individu atau kelompok tertentu dalam organisasi.

Penelitian-penelitian terdahulu banyak yang membahas faktor-faktor yang mempengaruhi terjadinya *budgetary slack*, salah satunya adalah partisipasi dalam penyusunan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Ilyas et al. (2021) mengungkapkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran dapat meningkatkan kemungkinan terjadinya *slack*, karena lebih banyak informasi yang

dimiliki oleh bawahan, yang memungkinkan mereka untuk menciptakan anggaran yang lebih mudah dicapai (Bhilawa & Kautsar, 2018). Sebaliknya, beberapa penelitian seperti yang dilakukan oleh Wafiroh et al. (2020) dan Bharata et al. (2021) menyatakan bahwa partisipasi anggaran yang tinggi justru dapat mengurangi terjadinya *budgetary slack*. Hal ini menunjukkan pentingnya peran pengawasan dalam proses penyusunan anggaran untuk memastikan kesesuaian antara tugas, individu yang terlibat, dan skema penghargaan yang ada.

H1: partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*

Menurut Anggraini et al. (2023), berdasarkan teori atribusi, perilaku individu dipengaruhi oleh dua faktor utama: faktor internal (*internal forces*) yang berasal dari dalam diri individu, dan faktor eksternal (*external forces*) yang berasal dari lingkungan sekitarnya. Faktor-faktor ini juga berhubungan dengan perilaku dalam menciptakan *budgetary slack*, di mana individu cenderung menetapkan anggaran yang lebih mudah dicapai saat diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan anggaran sebagai standar kerja mereka (Lukka, 1988). Hal serupa terjadi di sektor publik, di mana anggaran digunakan sebagai dasar penilaian kinerja dan dijadikan tolok ukur keberhasilan suatu organisasi. Kesenjangan dalam penyusunan anggaran dapat terjadi akibat adanya *budget emphasis*. *Budget emphasis* merujuk pada tekanan dari atasan kepada bawahan untuk menjalankan anggaran yang telah disusun dengan baik, disertai konsekuensi berupa sanksi jika target anggaran tidak tercapai, atau sebaliknya (Latif et al., 2020). Kesenjangan anggaran yang dipengaruhi oleh *budget emphasis* dapat muncul ketika anggaran yang dirancang sebelumnya digunakan sebagai tolok ukur kinerja pegawai. Dalam situasi ini, bawahan cenderung menyusun anggaran yang mudah dicapai untuk memastikan kinerja mereka terlihat lebih baik.

H2: *Budget emphasis* berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*

Adanya hasil penelitian yang tidak konsisten ini mengindikasikan bahwa terdapat faktor-faktor lain yang dapat memengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan *budgetary slack*. Pendekatan lain diperlukan untuk menjelaskan inkonsistensi antara beberapa variabel dalam penelitian. Perbedaan hasil dari penelitian sebelumnya dapat diatasi dengan menerapkan pendekatan kontingensi (Govindarajan, 1986). Variabel kontingensi digunakan dalam suatu penelitian bertujuan untuk mengetahui kemampuan variabel tersebut dalam memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen. Faktor-faktor kontingensi yang digunakan sebagai pemoderasi dalam penelitian ini yaitu etika religius. Etika religius, sebagai faktor internal, berperan penting dalam mengatur nilai dan norma individu terkait dengan pengambilan keputusan terkait anggaran. Integrasi antara teori atribusi dan pendekatan kontingensi memungkinkan penelitian ini untuk memahami interaksi kompleks faktor-faktor yang dapat mempengaruhi praktik penciptaan *budgetary slack* dalam organisasi.

Dalam sektor publik, faktor internal seperti etika religius juga dapat mempengaruhi terjadinya *slack*. Individu dengan tingkat religiusitas yang tinggi akan cenderung lebih jujur dan mempertimbangkan tanggung jawab sosial dalam pengambilan keputusan, yang dapat mengurangi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Secara sistematis, religiusitas diyakini mampu mempengaruhi nilai-nilai pribadi untuk kemudian berkonsekuensi terhadap penilaian seseorang terhadap derajat perilaku baik dan buruk yang patut dipertanyakan (Prayudi & Dharmawan, 2018).

Pemilihan variabel etika religius sebagai variabel pemoderasi dalam penelitian ini didasarkan pada beberapa pertimbangan. Salah satunya mengacu pada kerangka kecurangan psikologis yang dikembangkan oleh Murphy & Dacin (2011) yang menyatakan bahwa individu dalam situasi tekanan dari atasan

cenderung lebih mudah melakukan kecurangan sesuai perintah, tanpa memikirkan aspek legalitas maupun etika dari tindakan tersebut. Sementara itu, menurut Putri & Dwita (2024) menjelaskan bahwa individu yang religius cenderung lebih bersikap jujur, Mempertimbangkan aspek yang berkaitan dengan tanggung jawab sosial dalam masyarakat, serta menjadikan etika sebagai prioritas utama di atas kepentingan pribadi sebagai landasan dalam pengambilan keputusan. Kedua, faktor religiusitas menjadi daya tarik untuk diteliti di Indonesia yang begitu kental dengan praktik keagamaan dalam keseharian masyarakat. Indonesia dikenal sebagai negara dengan jumlah penduduk yang memiliki tingkat kepercayaan tinggi terhadap keberadaan dan peran penting Tuhan serta agama yang sangat memengaruhi berbagai aspek kehidupan mereka (Putri & Dwita, 2024). Penelitian yang dilakukan oleh Prayudi & Dharmawan (2018) menunjukkan bahwa partisipan dengan tingkat religiusitas yang tinggi tercatat menciptakan senjangan anggaran yang lebih kecil dibandingkan dengan partisipan yang memiliki tingkat religiusitas rendah.

H3: Etika religius memperlemah hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack*.

H4: Etika religius memperlemah hubungan antara *budget emphasis* dan *budgetary slack*.

Penelitian ini berbeda dari penelitian sebelumnya dalam penggunaan variabel etika religius sebagai pemoderasi. Sebagian besar penelitian sebelumnya telah menganalisis pengaruh partisipasi anggaran dan budget emphasis terhadap *budgetary slack*, namun peran etika religius dalam konteks ini masih jarang diperhatikan. Religiusitas dipandang sebagai salah satu faktor yang dapat menghambat terjadinya senjangan anggaran. Individu dengan tingkat religiusitas yang tinggi cenderung mampu menahan diri dari melakukan tindakan tidak etis dalam organisasi, terutama dalam proses penyusunan anggaran (Putri & Dwita, 2024). Hal ini diharapkan dapat memberikan wawasan baru mengenai faktor-faktor yang memengaruhi praktik

penganggaran dalam organisasi, serta memberikan pemahaman yang lebih mendalam tentang dinamika hubungan antara variabel-variabel tersebut. Adapun tujuan dari penelitian ini adalah (1) Untuk menguji dan menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap *budgetary slack*, (2) Untuk menguji dan menganalisis pengaruh *budget emphasis* terhadap *budgetary slack*, (3) Untuk menguji dan menganalisis etika religius dalam memperlemah pengaruh antara partisipasi anggaran pada *budgetary slack*, (4) Untuk menguji dan menganalisis etika religius dalam memperlemah pengaruh antara *budget emphasis* pada *budgetary slack*.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan analisis menggunakan *Structural Equation Modelling* (SEM) berbasis *variance-based* atau *component-based* melalui *Partial Least Squares* (PLS). Populasi yang menjadi objek penelitian adalah seluruh pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran di 37 SKPD di Pemerintah Kota Denpasar, dengan sampel sebanyak 111 pegawai. Penentuan sampel dilakukan dengan menggunakan metode non-probability sampling dengan teknik purposive sampling, yaitu penentuan sampel berdasarkan pertimbangan khusus yang relevan dengan tujuan penelitian. (Sugiyono, 2020). Adapun kriteria penentuan sampel yang digunakan adalah: (1) Bertugas pada SKPD yang berbentuk dinas, badan, bagian dan kecamatan, (2) Merupakan pejabat Eselon III, Eselon IV, dan staf perencanaan, (3) Berpartisipasi langsung dalam penyusunan anggaran. Prosedur penelitian yang dilakukan dalam pengambilan data dan informasi penelitian adalah dengan menyebarkan kuisioner dengan skala *likert* 1 sampai dengan 5.

Variabel independen yang digunakan yaitu Partisipasi Anggaran (X1) yakni tingkat keterlibatan peran dari masing-masing individu untuk ikut serta dalam proses penyusunan anggaran dan bertanggungjawab di dalamnya (Sopannah et al., 2023). *Budget Emphasis* (X2) yakni desakan atau tekanan dari atasan terhadap bawahan dalam pelaksanaan anggaran yang telah disusun agar dapat mencapai target (Junjuna & Yulianto, 2019). Sementara itu variabel dependen yang digunakan yaitu *Budgetary Slack* (Y) yaitu usaha pejabat struktural dalam melakukan penganggaran daerah yang termotivasi untuk mencapai target yang lebih mudah, dengan cara menyusun anggaran yang lebih rendah dari kemampuan atau harapan sebenarnya (Sopannah et al., 2023). Variabel moderasi yang digunakan yaitu Etika Religius (Z) yakni etika yang diturunkan dari nilai-nilai agama yang digunakan sebagai suatu aturan untuk mengatur kehidupan masyarakat dan dijadikan sebagai alat kontrol (Putri & Dwita, 2024).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil pengujian validitas menggunakan nilai *convergent validity*, diketahui bahwa seluruh nilai *outer loading* indikator variabel lebih besar dari 0,50 dan nilai *cross loading* lebih besar dari 0,70, yang menunjukkan bahwa seluruh indikator valid. Selanjutnya, berdasarkan hasil pengujian reliabilitas, diperoleh nilai *composite reliability* dan nilai *Cronbach's alpha* di atas 0,70, yang mengindikasikan bahwa seluruh variabel memiliki reliabilitas yang baik.

Setelah melakukan uji outer model, maka dilanjutkan dengan tahap pengujian model struktural guna mengevaluasi kontribusi variabel-variabel independen (X) terhadap variabel-variabel dependen (Y). Pengujian model struktural dalam penelitian ini dimulai dengan pengujian koefisien *R-Square* (R^2).

Tabel 1. Hasil Pengujian Koefisien Determinasi *R-Square* (R^2)

	<i>R-square</i>	<i>R-square adjusted</i>
Y (<i>Budgetary Slack</i>)	0.990	0.990

Berdasarkan hasil uji statistic ditemukan bahwa besarnya nilai *R-square* dan *R-square adjusted* adalah sama yaitu 0,990. Sarstedt et al. (2017) menyatakan bahwa dalam model PLS-SEM yang efisien dan tanpa kelebihan variabel independen, perbedaan antara *R-square* dan *R-square adjusted* cenderung minimal atau tidak ada. Nilai *R-Square* yang mendekati 1 (0,990) menunjukkan bahwa variabilitas variabel *Budgetary Slack* dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel Partisipasi anggaran (PA), *Budget Emphasis* (BE), Etika Religius (ER), interaksi ER.PA, dan interaksi ER.BE sebesar 99%, sedangkan 1% dijelaskan oleh variabel lain diluar yang diteliti.

Uji *Goodness of Fit* (GoF) digunakan untuk menilai sejauh mana model yang diuji dapat diterima atau tidak, dengan

menilai kecocokan (*fit*) model tersebut. Kriteria nilai GoF adalah 0,10, 0,25, dan 0,36, yang masing-masing menunjukkan kategori GoF *small*, GoF *medium*, dan GoF *large*, yang menggambarkan tingkat kecocokan model dengan data yang dianalisis (Ghozali dan Latan, 2015). Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa besarnya Nilai GoF adalah sebesar 0,5885, sehingga dapat disimpulkan bahwa model yang digunakan dalam penelitian ini memiliki kecocokan yang tergolong besar, berdasarkan hasil uji Goodness of Fit yang menunjukkan nilai GoF *large*.

Untuk mengukur sejauh mana nilai observasi dapat dihasilkan dengan baik oleh model serta seberapa akurat estimasi parameternya, perlu dilakukan analisis terhadap hasil *Q-square* (Q^2) sebagai berikut:

Tabel 2. Hasil *Q-Square*

	SSO	SSE	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$
Y (<i>Budgetary Slack</i>)	636.000	287.069	0,549

Berdasarkan pada Tabel 2, diketahui bahwa Nilai Q^2 memiliki rentang antara $0 < Q^2 < 1$, di mana semakin mendekati angka 1, semakin baik model tersebut. Berdasarkan hasil uji statistic ditemukan bahwa nilai Q^2 sebesar 0,549 menunjukkan bahwa model penelitian memiliki *predictive relevance* yang baik.

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis jalur (*path analysis*) menggunakan SEM PLS. Metode *bootstrapping* digunakan untuk berbagai

tujuan, diantaranya yaitu menentukan nilai t-statistik dalam model SEM *Partial Least Square*. Pengujian signifikansi dilakukan untuk menilai Tingkat signifikansi pengaruh langsung maupun tidak langsung, dengan syarat t-statistik harus lebih besar dari *t-value*, yang dalam hal ini adalah 1,96. Pengujian pengaruh langsung antar variabel dapat dilihat dari hasil uji validasi *path coefficients* pada setiap jalur untuk efek langsung dalam model Tabel 3 berikut ini :

Tabel 3. *Path Coefficients*

	<i>Original sample (O)</i>	<i>Sample mean (M)</i>	<i>Standard deviation (STDEV)</i>	<i>T statistics (O/STDEV)</i>	<i>P values</i>
ER.BE -> Y (<i>Budgetary Slack</i>)	-0.571	-0.548	0.132	4.333	0.000
ER.PA -> Y (<i>Budgetary Slack</i>)	-0.329	-0.334	0.146	2.260	0.024

	<i>Original sample (O)</i>	<i>Sample mean (M)</i>	<i>Standard deviation (STDEV)</i>	<i>T statistics (O/STDEV)</i>	<i>P values</i>
X1 (Partisipasi anggaran) -> Y (<i>Budgetary Slack</i>)	0.340	0.354	0.166	2.043	0.041
X2 (<i>Budget Emphasis</i>) -> Y (<i>Budgetary Slack</i>)	0.759	0.739	0.167	4.551	0.000
Z (Etika Religius) -> Y (<i>Budgetary Slack</i>)	0.016	0.020	0.020	0.807	0.420

Hasil pengujian hipotesis pada pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap *Budgetary Slack* menghasilkan nilai koefisien korelasi (*Original Sample*) sebesar 0,340. Nilai t-statistik yang diperoleh sebesar 2,043 (> t-kritis 1,96) dengan *p-value* 0,041 (< 0,050), sehingga pengaruh partisipasi anggaran terhadap *Budgetary Slack* dapat dianggap signifikan. Dengan demikian, hipotesis 1 (H1) diterima.

Selanjutnya, hasil pengujian hipotesis pada pengaruh *Budget Emphasis* terhadap *Budgetary Slack* menghasilkan nilai koefisien korelasi (*Original Sample*) sebesar 0,759. Nilai t-statistik yang diperoleh sebesar 4,551 (> t-kritis 1,96) dengan *p-value* 0,000 (< 0,050), sehingga pengaruh *Budget Emphasis* terhadap *Budgetary Slack* juga signifikan. Oleh karena itu, hipotesis 2 (H2) diterima.

Hasil analisis regresi moderasi menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi Partisipasi Anggaran (β_1) positif dan signifikan, sementara nilai koefisien regresi untuk variabel interaksi ER.PA (β_4) sebesar -0,329 adalah negatif dan signifikan. Hal ini menunjukkan adanya hubungan yang berlawanan atau tidak searah, yang berarti bahwa variabel Etika Religius berfungsi sebagai variabel moderating yang memperlemah pengaruh partisipasi anggaran terhadap *Budgetary Slack*. Oleh karena itu, hipotesis 3 (H3) diterima.

Hasil analisis regresi moderasi menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi *Budget Emphasis* (β_2) positif signifikan dan nilai koefisien regresi variabel interaksi ER.BE (β_5) sebesar -0,571 yakni negatif signifikan, maka menunjukkan adanya hubungan yang berlawanan atau tidak searah, sehingga

disimpulkan bahwa variabel Etika Religius merupakan variabel *moderating* yang memperlemah pengaruh *Budget Emphasis* terhadap *Budgetary Slack*. Dengan demikian, hipotesis 4 (H4) diterima.

Pembahasan Pengaruh Partisipasi Anggaran (X1) terhadap *Budgetary Slack* (Y)

Motivasi individu untuk menciptakan senjangan anggaran biasanya didorong oleh keinginan untuk menunjukkan kinerja yang optimal di hadapan atasannya. Dalam hal ini, penyusun anggaran memiliki kesempatan untuk menetapkan target anggaran yang lebih mudah dicapai, seperti dengan menetapkan target pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) dan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*). Tindakan ini memungkinkan mereka untuk terlihat lebih berhasil dalam mencapai anggaran yang telah ditetapkan, meskipun kenyataannya target tersebut tidak mencerminkan estimasi yang realistis. Target pendapatan yang rendah dirancang agar penyusun anggaran tidak kesulitan dalam mencapai target yang tinggi, sementara target biaya yang tinggi diciptakan untuk menunjukkan bahwa organisasi mampu mengelola keuangan dengan baik melalui realisasi biaya yang rendah.

Hubungan positif antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack* dalam konteks teori keagenan dapat dijelaskan melalui konsep *moral hazard*, yaitu situasi di mana agen (penyusun anggaran) memanfaatkan akses informasi dan kewenangan yang lebih besar untuk mencapai kepentingan pribadi atau kelompok. Teori keagenan menjelaskan bahwa konflik kepentingan terjadi karena

agen lebih fokus pada keuntungan pribadi daripada tujuan organisasi yang diinginkan oleh prinsipal. Dalam konteks ini, *moral hazard* muncul sebagai dampak dari asimetri informasi antara agen dan prinsipal, yang memungkinkan agen menciptakan *slack* dalam anggaran tanpa pengawasan efektif. Oleh karena itu, partisipasi anggaran, meskipun meningkatkan keterlibatan, juga dapat memperbesar risiko terjadinya *slack* jika tidak diimbangi dengan transparansi dan mekanisme kontrol yang kuat (Young, 1985; Fanani & Saudale, 2019).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Young (1985), Fanani & Saudale (2019), Junjuran & Yulianto (2019), Guntur et al. (2022), Fatimah et al. (2023), Sopanah et al. (2023), dan Fitriisia et al. (2023) yang menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang positif antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack*. Penelitian yang dilakukan oleh Fanani & Saudale (2019) menyatakan bahwa individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran sering kali mempermudah dalam mencapai target yang ditetapkan, dengan membuat estimasi biaya yang lebih tinggi atau cenderung lebih rendah untuk pendapatan. Hal tersebut disebabkan karena adanya keinginan individu untuk meningkatkan produktivitas mereka dan memperoleh insentif atas pencapaian target anggaran (Guntur et al., 2022).

Pengaruh *Budget Emphasis* (X2) terhadap *Budgetary Slack* (Y)

Anggaran sering dijadikan sebagai indikator utama untuk mengevaluasi kinerja bawahan, yang dapat mendorong karyawan untuk meningkatkan performa mereka. Namun, anggaran juga kerap digunakan sebagai alat untuk memberi tekanan dari manajer puncak kepada bawahan. Ketika anggaran menjadi satu-satunya acuan dalam penilaian kinerja di sebuah organisasi, bawahan cenderung mencari cara-cara tertentu untuk memperbaiki kinerjanya agar terlihat lebih baik.

Sulastri & Tri Wardani (2020), menyatakan bahwa penekanan anggaran yang diterapkan pada tahap penentuan

prioritas program anggaran mendorong bawahan untuk menyusun anggaran dengan target yang lebih mudah untuk dicapai. Teori keagenan mendukung bahwa kondisi organisasi dapat memengaruhi kesenjangan anggaran. Di sisi lain, agen memiliki kepentingan pribadi dalam mencapai target mereka. Penekanan dari atasan untuk efisiensi operasional, seperti mengurangi beban dan meningkatkan pendapatan, membuat target anggaran yang susah dicapai. Hal ini mendorong bawahan untuk mengambil langkah jangka pendek yang lebih mudah, sehingga menciptakan kesenjangan anggaran dan membuat anggaran di setiap unit menjadi lebih mudah dicapai (Fatimah et al., 2023).

Selain itu, teori atribusi menegaskan bahwa perilaku seseorang dapat diatribusikan kepada kombinasi antara faktor internal dan eksternal. Dalam konteks budget emphasis, faktor internal mencakup persepsi individu terhadap kemampuan dan kapasitas dirinya sendiri untuk mencapai target anggaran, sedangkan faktor eksternal mencakup pengaruh dan dorongan dari manajemen atau atasan. Mengacu pada teori atribusi, budget emphasis adalah faktor eksternal yang dapat memengaruhi perilaku individu dalam penyusunan anggaran. *Budget emphasis* sebagai faktor eksternal dapat memengaruhi cara individu dalam menilai dan memahami perilaku mereka sendiri dalam konteks penyusunan anggaran.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993), Onsi (1973), Latif et al. (2020), Sulastri & Tri Wardani (2020), Anggraini et al. (2023) dan Fatimah et al. (2023) yang menyatakan bahwa semakin tinggi penekanan anggaran (*budget emphasis*), semakin besar pula tingkat *slack* dalam anggaran. Hal ini berarti, dalam organisasi yang menjadikan anggaran sebagai tolok ukur kinerja, bawahan cenderung berusaha meningkatkan kinerjanya dengan cara menyederhanakan anggaran agar lebih mudah dicapai. Hal ini sesuai dengan teori keagenan yang menyatakan bahwa setiap individu akan dimotivasi oleh kepentingan diri sendiri.

Pengaruh Partisipasi Anggaran (X1) terhadap *Budgetary Slack* (Y) yang dimoderasi oleh Etika Religius (Z)

Teori kontinjensi yang digunakan dalam penelitian ini memberikan pemahaman bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan *budgetary slack* dipengaruhi secara tidak langsung oleh faktor kontekstual, dalam hal ini etika religius. Teori kontinjensi menegaskan bahwa tidak ada satu pendekatan universal yang berlaku di semua kondisi organisasi, melainkan hasil tergantung pada situasi tertentu (Govindarajan, 1986). Hal ini sejalan dengan Brownell (1982) yang mengelompokkan faktor-faktor kontinjensi ke dalam empat bagian, di mana etika religius termasuk dalam faktor budaya. Etika religius mencerminkan nilai-nilai yang tertanam dalam diri individu dan berfungsi sebagai internal control, yang mengarahkan individu untuk bertindak secara etis. Ketika individu memiliki tingkat religiusitas yang tinggi, mereka cenderung lebih sadar akan dampak moral dari keputusan anggaran yang diambil, sehingga lebih sedikit peluang untuk terjadinya perilaku tidak etis seperti *budgetary slack*.

Hal ini juga sesuai dengan teori keagenan, yang menjelaskan bahwa sifat manusia cenderung mengutamakan kepentingan pribadi. Namun, dengan adanya etika religius sebagai faktor moderasi, individu lebih cenderung mempertimbangkan nilai-nilai moral dan tanggung jawab etis dalam pengambilan keputusan terkait anggaran. Sebagaimana dinyatakan oleh Prayudi (2018) dan Allport & Ross (1967), religiusitas yang berakar dari komitmen pribadi terhadap agama, memainkan peran penting dalam mencegah perilaku tidak etis, termasuk dalam konteks senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Prayudi & Dharmawan (2018) dan Aryan Danil Mirza & Khoirunisa (2021) yang menyatakan bahwa individu dengan tingkat religiusitas yang tinggi cenderung lebih mampu menghindari *budgetary slack* dibandingkan mereka yang memiliki religiusitas rendah. Dalam lingkungan organisasi, religiusitas dapat menjadi

kekuatan yang membantu individu untuk mengatasi tekanan dari atasan maupun rekan kerja yang mungkin mendorong mereka untuk memanipulasi anggaran.

Pengaruh *Budget Emphasis* (X2) terhadap *Budgetary Slack* (Y) yang dimoderasi oleh Etika Religius (Z)

Hasil penelitian ini sejalan dengan teori kontinjensi, yang menyatakan bahwa efektivitas hubungan antara variabel bergantung pada kondisi lingkungan yang spesifik, termasuk faktor-faktor personal seperti nilai-nilai etika. Dalam hal ini, etika religius berfungsi sebagai faktor kontinjensi yang mempengaruhi hubungan antara *budget emphasis* dan *budgetary slack*. Govindarajan (1986) menjelaskan bahwa ketidakpastian dalam lingkungan organisasi dapat mempengaruhi efektivitas keputusan anggaran, dan variabel kontinjensi seperti etika religius dapat membantu mengatasi masalah inkonsistensi hasil penelitian sebelumnya.

Menurut teori keagenan, agen cenderung mengejar kepentingan pribadi yang bisa bertentangan dengan tujuan organisasi (prinsipal). Dalam konteks *budget emphasis*, tekanan dari atasan dalam mencapai target anggaran seringkali mendorong penyusun anggaran untuk menciptakan *budgetary slack* guna melindungi diri mereka dari risiko kegagalan mencapai target. Namun, dengan adanya etika religius yang kuat, individu lebih cenderung untuk bertindak secara etis dan menghindari perilaku manipulatif yang dapat merugikan organisasi, seperti menimbulkan *slack* dalam anggaran.

Teori Atribusi juga mendukung hasil ini, dengan menyoroti bahwa perilaku manusia dapat dipengaruhi oleh faktor internal dan eksternal. Dalam hal ini, etika religius berperan sebagai faktor internal yang mengatur perilaku etis individu dalam menyikapi tekanan dari *budget emphasis* (faktor eksternal). Menurut Anggraini et al. (2023), etika religius mencerminkan nilai-nilai yang berperan sebagai kontrol internal yang kuat, mencegah individu untuk terjebak dalam perilaku tidak etis seperti menciptakan *slack* dalam penyusunan anggaran.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Dunk (1993) dan Onsi (1973) yang menyatakan bahwa *budget emphasis* yang tinggi cenderung mendorong peningkatan *budgetary slack* karena karyawan berusaha untuk membuat anggaran lebih mudah dicapai sebagai respon terhadap tekanan atasan. Namun, penelitian oleh Prayudi & Dharmawan (2018) menunjukkan bahwa religiusitas mampu mengurangi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Mereka menemukan bahwa individu dengan tingkat religiusitas yang tinggi cenderung memiliki komitmen yang lebih kuat untuk bertindak etis, bahkan di bawah tekanan ketaatan terhadap anggaran. Selain itu, Aryan Danil Mirza & Khoirunisa (2021) juga menemukan bahwa religiusitas yang kuat dapat mengurangi pengaruh negatif dari tekanan anggaran (*budget emphasis*) terhadap terjadinya *slack* dalam anggaran.

Penelitian ini memberikan kontribusi teoritis terhadap literatur terkait perilaku penyusunan anggaran, khususnya dalam memahami hubungan antara partisipasi anggaran, *budget emphasis*, dan *budgetary slack*, dengan etika religius sebagai pemoderasi. Hasil penelitian menyatakan bahwa semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran serta semakin besar tekanan dari atasan (*budget emphasis*), maka semakin tinggi potensi terjadinya *budgetary slack*.

Kontribusi praktis penelitian ini bagi Pemerintah Kota Denpasar adalah memberikan wawasan bahwa peningkatan partisipasi anggaran dan tekanan terhadap pencapaian anggaran dapat meningkatkan risiko terjadinya *budgetary slack*. Pertama, partisipasi anggaran berpotensi meningkatkan risiko terjadinya *budgetary slack* menunjukkan perlunya pengawasan yang lebih ketat terhadap proses penyusunan anggaran. Pemerintah Kota Denpasar harus mempertimbangkan untuk menerapkan sistem pengendalian yang lebih baik, seperti audit anggaran yang lebih transparan dan akuntabel untuk meminimalkan peluang agen (penyusun anggaran) untuk menciptakan *slack* demi kepentingan pribadi. Kedua, tekanan terhadap pencapaian anggaran, seperti

budget emphasis, perlu disertai dengan kebijakan yang mendorong transparansi dan integritas dalam proses perencanaan dan evaluasi anggaran. Pemerintah juga disarankan untuk melaksanakan pelatihan etika, termasuk etika religius, dalam program pengembangan pegawai yang terlibat dalam penyusunan anggaran, guna memperkuat kesadaran akan pentingnya pengelolaan anggaran yang jujur dan bertanggung jawab.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran dan *budget emphasis* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *budgetary slack*, etika religius memperlemah pengaruh positif partisipasi anggaran dan *budget emphasis* terhadap *budgetary slack*.

Dalam penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan diantaranya metode pengumpulan data yang digunakan adalah survei dengan kuesioner yang dapat mengakibatkan bias respon karena tergantung pada persepsi dan kejujuran responden. Penelitian ini tidak mempertimbangkan perbedaan tingkat religiusitas individu di antara pegawai pemerintah yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Penelitian ini mengasumsikan bahwa semua responden memiliki tingkat religiusitas yang serupa, padahal faktanya tingkat religiusitas bisa berbeda-beda antar individu.

Adapun saran yang dapat disampaikan adalah 1) Pemerintah Kota Denpasar dapat melakukan pengembangan budaya etika di lingkungan organisasi dengan mengadakan program pelatihan rutin tentang integritas dalam pengelolaan anggaran, 2) Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas cakupan wilayah penelitian, tidak hanya terbatas pada daerah tertentu, tetapi mencakup area atau sektor lain, sehingga dapat mewakili populasi yang lebih besar. Selain itu, disarankan untuk menambahkan variabel independen atau moderasi lainnya guna meningkatkan kompleksitas penelitian, seperti dengan menyertakan

variabel pemanfaatan teknologi informasi atau variabel lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Allport, G. W., & Ross, J. M. (1967). Personal religious orientation and prejudice. *Journal of Personality and Social Psychology*, 5(4), 432–443. <https://doi.org/10.1037/h0021212>
- Anggraini, D. T., Amanda Salsabila, Z., & Wulandari Chairina, S. (2023). The Determinants Of Budgetary Slack With Information Asymmetry As A Moderation. *Jurnal Penelitian Teori & Terapan Akuntansi (PETA)*, 8(1), 46–66. <https://doi.org/10.51289/peta.v8i1.677>
- Aryan Danil Mirza, B. R., & Khoirunisa, K. R. (2021). Obedience Pressure Vs Peer Pressure: an Explanation of Muslims' Religious Role in Budgetary Slack. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 36(2), 124–135. <https://doi.org/10.22146/jieb.v36i2.1771>
- Bharata, R. W., Suwardi, E., & Aisyah, M. N. (2021). Agency Relationship in Budgeting at Inclusion Schools in Gunungkidul District. *Jurnal Economia*, 17(1), 49–64. <https://doi.org/10.21831/economia.v17i1.29643>
- Bhilawa, L., & Kautsar, A. (2018). The Determinants of Relationship Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(2), 155–163. <https://doi.org/10.6007/ijarafms/v8-i2/4240>
- Carolina, Y. (2020). Participative Budgeting, Employee Motivation and Budgetary Slack in Private Sector in Indonesia. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 12(2), 346–356. <https://doi.org/10.17509/jaset.v12i2.25264>
- Church, B. K., Kuang, X. J., & Liu, Y. S. (2019). The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society*. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368218302460>
- Fanani, Z., & Saudale, G. E. K. (2019). Influence of Information Asymmetry and Self-Efficacy on Budgetary Slack: An Experimental Study. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 20(2), 62–72. <https://doi.org/10.9744/jak.20.2.62-72>
- Fatimah, F., Abdullah, S., & Meutia, R. (2023). The Influence of Budget Participation, Information Asymmetry, and Budget Emphasis on Budgetary Slack in Aceh Government. *International Journal of Current Science Research and Review*, 06(09), 6461–6472. <https://doi.org/10.47191/ijcsrr/v6-i9-36>
- Fitrisia, D., Putri, I. A. D., & Sujana, I. K. (2023). Does organizational commitment and Tri Hita Karana moderate the effect of budget participation and information asymmetry on budgetary slack? *International Journal of Economic Perspectives*, 17(June), 72–86. <http://ijeponline.org/index.php/journal/article/view/500%0Ahttp://ijeponline.org/index.php/journal/article/download/500/495>
- Govindarajan, V. (1986). Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance. *Decision Sciences*, 17(4), 496–516. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1540-5915.1986.tb00240.x>
- Guntur, I. B. P. S. W. P., Astika, I. B. P., Rasmini, N., & Dwirandra, A. A. N. B. (2022). Alleged budgetary slack during the application of presidential instruction number 4 year 2020 on the regional income and expenditure budget (APBD) city of Denpasar. *International Journal of Health Sciences*, 6(4), 2761–2775. <https://doi.org/10.53730/ijhs.v6ns4.7941>
- Ilyas, S., Dzaky, T. H., Abdurohman, M.

- Z., Ar, R., & Sukma, R. (2021). Research Article A Review : The Influence of Participation Budgeting Toward Organization Behavior Factors Supriyanto Ilyas *, Tri Hadyannur Dzaky , Muhammad Zulfikar Abdurohman , Jeremy Christian and. *Turkish Journal of Computer and Matematics Education*, 12(4), 734–739.
- Junjunan, N. A., & Yulianto, A. (2019). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Budget Emphasis terhadap Budgetary Slack pada Rumah Sakit. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 3(1), 109. <https://doi.org/10.33603/jka.v3i1.2133>
- Kadir, A. R. (2023). The effect of budget Emphasis , Clarity of budget targets and Budget emphasis on Budgetary Slack Nunung Susilawati Hasan. *Journal of Research in Business and Management*, 11(8), 22–27.
- 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>
- Mahardika, C., & Rokhayati, H. (2021). Analisis Aspek Keperilakuan dalam Proses Penganggaran. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 21(1), 69. <https://doi.org/10.20961/jab.v21i1.600>
- Murphy, P. R., & Dacin, M. T. (2011). Psychological Pathways to Fraud: Understanding and Preventing Fraud in Organizations. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 601–618. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0741-0>
- Prayudi, M. A., & Dharmawan, N. A. S. (2018). Does the Level of Religiosity Determine Budgetary Slacks Behavior as the Result of Superior's Pressure? *Journal of Economics, Business, and Government Challenges*, 1(2), 41–53. <https://doi.org/10.33005/ebgc.v1i2.21>
- Putri, Z. A., & Dwita, S. (2024). Pengaruh Religiusitas dan Long Term Orientation terhadap Budgetary Slack di Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kota Padang. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 6(1), 404–417.
- Sopanah, A., Harnovinsah, H., Sulistyan, R. B., & Mulyono, M. (2023). Job Relevant Information: Model Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kinerja Manajerial Dan Budgetary Slack. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 13(1), 18–34. <https://doi.org/10.22219/jrak.v13i1.25321>
- Sugiyono. (2020). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan Kombinasi (Mixed Methods)*. Alfabeta.
- Sulastrri, & Tri Wardani, M. (2020). The Relationship of Budget Emphasis on the Tendency to Create Budgetary Slack. *KnE Social Sciences*, 2020, 437–445. <https://doi.org/10.18502/kss.v4i9.7342>
- Ullah, K., & Bagh, T. (2019). Finance and Management Scholar at Riphah International University Islamabad, Pakistan, Faculty of Management Sciences. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(13), 44–50. <https://doi.org/https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.10.3.287-300>
- Wafiroh, N. L., Abdani, F., & Nurdin, F. (2020). Budget Participation and Budgetary Slack: the Mediating Effect of Autonomous Budget Motivation. *Jurnal Akuntansi*, 10(3), 287–300. <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.10.3.287-300>