

DETERMINAN KINERJA MANAJERIAL: PENGENDALIAN INTERNAL SEBAGAI VARIABEL MODERASI (STUDI EMPIRIS PADA UNIVERSITAS ISLAM NEGERI SYARIF HIDAYATULLAH JAKARTA)

Vani Adelin, Eva Herianti, Sulhendri

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis,
Universitas Muhammadiyah Jakarta, Indonesia

Author Corresponding:
Email: adelinvani@gmail.com

Abstract.

This study is to examine the effect of participation in budgeting, clarity of budget targets, budget revisions with an internal control system as moderator. This study used primary data using a Google Form questionnaire to the respondents, in this case, the leaders and staff involved in preparing the budget at UIN Syarif Hidayatullah Jakarta. This study uses an analytical method using SmartPLS 3 (Partial Least Square) Software. The analytical method used is the description of research variables, Outer Model Test (Convergent Validity, Composite reliability, and discriminant validity), Inner Model, and Hypothesis Testing. The results of this study indicate that budget participation and budget revision have no significant effect on managerial performance. However, the clarity of budget targets has a significant effect on managerial performance and internal control can moderate the effect of budget participation, clarity of budget targets, and budget revisions on managerial performance.

Keywords: Budgeting Participant, Budget Clarity, Budget Revision, Internal Control System

PENDAHULUAN

Kinerja manajerial dapat diartikan sebagai suatu kinerja yang berkaitan dengan perencanaan, investigasi, pengawasan, pengoordinasian, evaluasi, pengaturan staf dan negosiasi (Mayarani et.al, 2021). Kinerja manajerial merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan keefektifan organisasi dalam mencapai tujuan organisasi (Nasution L & Ichhsan RN, 2021). Setiap organisasi berusaha untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja manajerial yang telah dilakukan agar bisa diketahui tentang kinerja organisasi dan langkah selanjutnya yang perlu dilakukan agar organisasinya dapat tetap produktif dan terus mendapatkan keuntungan. Salah satu kinerja manajerial yang sering dievaluasi adalah kinerja terhadap anggaran yang ada (Nugroho, 2021).

Kejelasan sasaran anggaran menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi kinerja manajerial. Aulia (2016) menjelaskan Ketidakjelasan sasaran anggaran akan menyebabkan pelaksana anggaran menjadi membingungkan, tidak nyaman dan tidak puas dalam bekerja, hal ini dapat menyebabkan pelaksana anggaran tidak termotivasi untuk mencapai kinerja yang diharapkan. Kejelasan sasaran anggaran dapat memudahkan manajerial dalam menyusun anggaran untuk mencapai target-target anggaran yang telah ditetapkan (Nugroho et al, 2021).

Revisi anggaran umumnya dibutuhkan untuk penyesuaian kembali anggaran dengan kondisi dan situasi yang sedang dialami, sehingga manajer bisa meningkatkan capaian, namun seringnya revisi juga akan memperlambat realisasi karena untuk menunggu anggaran itu bisa di jalankan kita perlu menunggu revisi itu di sahkan (Wachidah, 2019). Hal yang sama juga terjadi pada Kampus Universitas Riau (UNRI), dimana anggaran disusun mengalami proses prosedur

yang panjang dan rumit (Armia et al, 2020). Sedangkan penelitian Sulaiman et al (2011); Nina et al (2016); Lady. S et al (2016) bahwa semakin baik revisi anggaran maka tingkat penyerapan anggaran akan semakin baik pula, penyerapan yang bagus akan mendorong kinerja manajerial yang baik. Kinerja manajerial dalam proses anggaran membutuhkan sistem pengendalian internal dalam setiap aktivitasnya.

Pada penelitian ini sistem pengendalian internal sebagai variabel moderasi partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, revisi anggaran terhadap kinerja manajerial. Sistem pengendalian internal sangat dibutuhkan untuk mendapatkan kinerja yang baik, sesuai dengan Peraturan Pemerintah No.8 tahun 2006 menyatakan apabila tujuan dan sasaran organisasi telah tercapai maka kinerja manajerial akan meningkat. Almanda (2013) menjelaskan kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai organisasi melalui pengendalian internal. sebagai variabel moderasi partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, revisi anggaran terhadap kinerja manajerial. Sistem pengendalian internal sangat dibutuhkan untuk mendapatkan kinerja yang baik, sesuai dengan Peraturan Pemerintah No.8 tahun 2006 menyatakan apabila tujuan dan sasaran organisasi telah tercapai maka kinerja manajerial akan meningkat. Almanda (2013) menjelaskan kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai organisasi melalui pengendalian internal.

Peran partisipasi manajerial dalam penyusunan anggaran, dalam meningkatkan kinerja diharapkan juga ditemukan pada institusi perguruan tinggi baik perguruan tinggi negeri maupun swasta. Perguruan tinggi merupakan salah satu organisasi yang juga memiliki kompleksitas sistem manajerial terutama dalam bidang keuangan. Perguruan tinggi negeri dalam sistem penganggaran diatur oleh pemerintah melalui APBN sedangkan perguruan tinggi swasta memiliki otonomi sendiri.

Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta (UIN) telah menerapkan pengelolaan keuangan Badan Layanan Umum sejak tahun 2008. UIN Syarif Hidayatullah merupakan organisasi dengan sumber daya yang besar memiliki 12 Fakultas, 47 program studi, dan 7 unit pendukung lainnya yang memiliki pagu anggaran tersendiri namun masih terdapat permasalahan dalam penyusunan anggaran. Penyusunan anggaran UIN Jakarta mengikuti aturan SBM (standar biaya masukan), PMK (Peraturan Menteri Keuangan) Nomor 119/PMK.02/2020 untuk penyusunan anggaran tahun 2021.

Terjadinya penurunan pagu anggaran dan realisasi anggaran pada tahun 2020 dibandingkan tahun 2019. Pada tahun 2019 pagu anggaran sebesar 527.659.273.000, realisasinya 493.939.026.146 dengan persentase sekitar 94%. Pada tahun 2020 dengan pagu anggaran 523.806.742.000, realisasi anggaran 465.810.697.645 dengan persentase 89% (Sumber: Biro Perencanaan dan Keuangan UIN Jakarta 2022).

Permasalahan yang ditemukan dalam penyusunan anggaran di UIN Syarif Hidayatullah Jakarta yaitu: (1) Penurunan persentase realisasi anggaran yang terjadi pada tahun 2019-2020, bahkan pada tahun 2021 terjadinya peningkatan pagu anggaran dibandingkan tahun sebelumnya, namun persentase realisasinya tidak naik signifikan yaitu 93% (2) Masalah Slow back-loaded, Penyerapan rendah pada awal sampai tengah tahun anggaran, namun melonjak memasuki akhir tahun. (3) Penyusunan anggaran belum berbasis kinerja, hanya berdasarkan usulan tahun sebelumnya. (4) Peningkatan jumlah revisi anggaran. Revisi anggaran pada UIN Syarif Hidayatullah Jakarta rata-rata sampai 8 kali dengan serapan anggaran yang tidak jauh berbeda antara sebelum dan sesudah revisi dengan persentase masing-masing 86,27 % dan 86,11% (Wachidah, 2019). Bahkan pada tahun 2021 terjadi peningkatan revisi di UIN Jakarta yang mencapai 13 kali revisi anggaran.

TINJAUAN PUSTAKA

Teori Penetapan Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Teori ini menunjukkan adanya hubungan antara sasaran dan kinerja. Sasaran dianggap sebagai tujuan atau peningkatan kinerja yang ingin di capai individu. Hal ini juga berkaitan dengan komitmen individu dalam mencapai sasaran tertentu, akan mempengaruhi tindakan dan konsekuensi kinerjanya (Annisa et al, 2020).

Teori Institusi (*Institutional Theory*)

Teori institusional atau teori kelembagaan dasar pikirannya institusionalisasi terjadi karena ada tekanan lingkungan institusi sehingga terbentuknya organisasi (Nadila et al, 2021).

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori agensi pada dasarnya memahami isu partisipasi penyusunan anggaran dimana teori ini menjelaskan fenomena ketika atasan (*principal*) memberikan wewenang atau tanggung jawab kepada bawahan (agen) dalam melaksanakan tugas untuk pengambilan keputusan. (Haitamy et al, 2018).

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Anggaran yang telah disusun memiliki peran penting sebagai perencanaan dan sebagai kriteria kinerja yaitu anggaran di pakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja keuangan. Handayati et al (2020) mengungkapkan partisipasi penyusunan anggaran dimana keikutsertaan penuh seluruh manajer di semua tingkatan dan bertanggung jawab sesuai bagian atau jabatan mengenai proses kinerja anggaran dari penyusunan anggaran, pengembangan anggaran dan mengkomunikasi ke bawahan.

Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran adalah wujud dari pemanfaatan sumber daya yang dilakukan secara ekonomis, efektif, efisien, merata dan adil untuk mencapai akuntabilitas publik (Mardiasmo, 2012).

Revisi Anggaran

Revisi anggaran didefinisikan sebagai perubahan atau pergeseran rincian anggaran belanja yang telah ditetapkan dalam satuan anggaran. kemudahan dalam merevisi anggaran dalam implementasi anggaran, membantu manajer dalam mengubah sasaran kinerja yang ingin dicapai (Aulia, 2016).

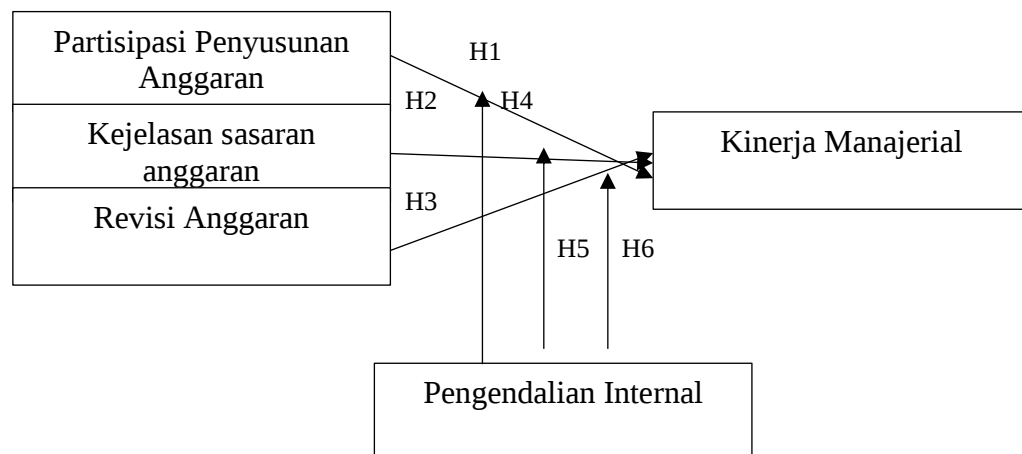
Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial merupakan hasil kerja yang di capai individu dalam kegiatan manajerial meliputi kegiatan perencanaan, investigasi, pengawasan, pengordinasian, evaluasi, pengaturan staf, dan negosiasi (Mayarani et al, 2021).

Sistem Pengendalian Internal

Sistem pengendalian internal adalah sebuah proses berkelanjutan yang dilakukan pimpinan dan seluruh pegawai untuk mencapai tujuan organisasi dalam kegiatan yang efisien dan efektif, keamanan aset negara, keandalan pelaporan keuangan dan ketaatan peraturan perundang-undang (Ikhyanuddin, 2021).

Berdasarkan latar belakang masalah di atas dan landasan teori yang telah dipaparkan sebelumnya, maka model penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1: Kerangka Berpikir

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu dan pengembangan kerangka berpikir diatas, maka dapat dibuat hipotesis penelitian berikut:

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Toeri keagenan (*Agency Theory*) menjelaskan apabila atasan memberikan wewenangnya kepada bawahannya (agen) dalam membuat keputusan. Partisipasi anggaran menandakan keterlibatan bawahan dalam saat proses penyusunan anggaran. Di harapkan keterlibatan ini sikap positif antaran atasan dan bawahan sehingga tercipta peningkatan kinerja manajerial. Menurut Amrul et al (2021), partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial, keterlibatan dalam penyusunan juga akan membantu dalam memberikan informasi dalam pengambilan keputusan, halini sejalan dengan penelitian Umami Roza (2020); Putri (2021). Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan untuk hipotesis 1 sebagai berikut:

H₁: Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Goal setting theory menyatakan tujuan sulit dan spesifik menyebabkan kinerja lebih baik di bandingkan dengan tujuan yang kurang jelas dan mudah (Locke,1960), kejelasan sasaran akan membuat manajer bekerja lebih giat, karena untuk mecapai kinerja yang tinggi membutuhkan sasaran yang jelas (Melia dan Sari (2019). Menurut Penelitian Lasmana et al (2021) Melia dan Sari (2019); Efrizal (2017); Candrakusuma (2017); Putra (2013) menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial, sasaran anggaran yang tepat akan memberikan efek yang bagus juga buat kinerja manajerial. Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan untuk hipotesis 2 sebagai berikut:

H₂: Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh Revisi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Revisi anggaran memang diperlukan bukan hanya untuk mengatasi ketidakpastian-ketidakpastian yang timbul guna mengambil keputusan yang tepat, tetapi sebagai penentu arah tujuan, hal ini sejalan dengan *goal setting theory* yang diimplikasikan melalui sikap dan perilaku untuk mencapai tujuan. Penelitian nina et al (2016) mengemukakan bahwa semakin baik revisi anggaran maka tingkat penyerapan akan semakin. Penelitian sejalan dengan Ledy. S et al (2016);

Putri (2014), revisi anggaran mampu meningkatkan penyerapan, anggaran yang efektif akan mampu meningkatkan kinerja manajerial. Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan untuk hipotesis 3 sebagai berikut:

H₃: Revisi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Sistem Pengendalian Internal Memoderasi Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Partisipasi penyusunan anggaran yang didukung dengan sistem pengendalian internal yang kuat akan berdampak pada hasil capaian kinerja. Pengendalian internal memastikan bahwa kebijakan dan arahan yang di putuskan manajer dalam semua aktivitas dapat meningkatkan kualitas organisasi tersebut. Pengendalian internal dalam hal partisipasi penyusunan anggaran terkait pencegahan terjadinya penyimpangan, pemborosan, hambatan, kesalahan, dan penyelewengan (Arisandy dan Maydea, 2022). Pengawasan dapat memberikan arahan yang akhirnya dapat mendukung kinerja yang lebih baik lagi (Ready dkk, 2014) dan Dewi (2012). Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan untuk hipotesis 4 sebagai berikut:

H₄: Sistem pengendalian internal memoderasi pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial

Sistem Pengendalian Internal Memoderasi Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Anggaran sebagai alat komunikasi dalam sebuah proses rencana tindakan yang ingin di capai organisasi. Kejelasan sasaran anggaran mengindikasikan tujuan dan sasaran anggaran dibuat secara jelas dan spesifik agar mereka yang bertanggung jawab dalam mencapai tujuan anggaran, dapat memahami anggaran (Kenis, 1979). Dalam anggaran sistem pengendalian internal merupakan bagian penting dalam meningkatkan perusahaan, tanpa ada pengendalian internal tujuan perusahaan tidak akan tercapai secara efektif dan efisien. Wahyudi, et al (2019); Saputri (2018); Taradipta (2017) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal meningkatkan kinerja, adanya manajerial yang menerapkan sistem pengendalian yang baik akan mampu membuat rencana anggaran yang baik, anggaran yang baik akan menghasilkan aktivitas yang bagus sehingga membuat kinerja manajerial jauh lebih baik. Sejalan dengan penelitian Kewo (2020); Candrakusuma dan Jatmiko (2017). Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan untuk hipotesis 5 sebagai berikut:

H₅: Sistem pengendalian internal memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.

Sistem Pengendalian Internal Memoderasi Pengaruh Revisi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Revisi anggaran menjadi komponen faktor yang mempengaruhi kinerja manajerial, revisi di butuhkan organisasi untuk melakukan perombakan atau perubahan, sehingga aktivitas yang dibutuhkan tiba-tiba bisa dilaksanakan segera, hal ini tentunya meningkatkan penyerapan anggaran. Realisasi anggaran yang bagus akan meningkatkan kinerja manajerial. Sistem pengendalian internal membantu manajerial untuk tetap dalam pengawasan sesuai aturan dalam melakukan revisi anggaran. Afrida (2013); Maharani, et al (2015); Candarkusuma dan Bambang (2017) menerangkan bahwa sistem pengendalian internal yang baik mampu meningkatkan kinerja manajerial. Manajerial yang menerapkan pengendalian internal secara terus menerus akan lebih baik dari yang tidak menerapkan. Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan untuk hipotesis 6 sebagai berikut:

H₆: Sistem pengendalian internal memoderasi pengaruh revisi anggaran terhadap kinerja manajerial.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif yaitu menggunakan kuesioner. Peneliti memberikan kuesioner dalam bentuk *Google Form* kepada para responden dalam hal ini adalah pimpinan dan staf yang terlibat dalam penyusunan anggaran di UIN Syarif Hidayatullah Jakarta. Dalam kuesioner terdapat dua bagian yang harus dijawab responden, bagian pertama mencakup pertanyaan-pertanyaan untuk memperoleh data pribadi responden dan bagian kedua yang digunakan untuk memperoleh data yang diperlukan peneliti untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Skala pengukuran variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan Skala ordinal yang berupa Skala Likert. Skala Likert digunakan untuk mengukur sikap, pendapat, dan persepsi seseorang atau sekelompok orang tentang fenomena sosial. Dalam penelitian sosial ini telah ditetapkan secara spesifik oleh peneliti, yang selanjutnya disebut variabel penelitian. Dalam melakukan penelitian terhadap variabel-variabel yang akan diuji, pada setiap jawaban akan diberi skor (Sugiyono,2008:86).

Tabel 1. Skala Pengukuran

No	Skala	Skor
1	Sangat Setuju (ST)	5
2	Setuju (S)	4
3	Netral (N)	3
4	Tidak Setuju (TS)	2
5	Sangat Tidak Setuju (STS)	1

Keterangan:

- Indeks Minimum : 1
- Indek Maksimum : 5
- Interval : $5-1 = 4$
- Jarak Interval : $(5-1)/ 5 = 0,8$

Penelitian ini menggunakan metode analisis dengan menggunakan Software SmartPLS 3. PLS (*Partial Least Square*) merupakan analisis persamaan structural (SEM) berbasis varian yang secara simultan dapat melakukan pengujian model sturktural dan pengujian model pengukuran sekaligus.

HASIL PENELITIAN

Responden dalam penelitian ini adalah pimpinan dan staf keuangan di Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta, dengan jumlah responden 130 orang. Peneliti menyebarkan 130 kuesioner melalui *google form* ke masing-masing fakultas dan unit yang terkait dengan penelitian. Jumlah kuesioner yang diterima sebanyak 117 dari 130 kuesioner yang disebarkan peneliti, terdapat 13 kuesioner yang tidak kembali atau tidak ada respon dari responden. Data demografi responden dapat dilihat sebagai berikut:

Tabel 1
Responden berdasarkan jenis kelamin

No	Jenis Kelamin	Jumlah	%
1	Laki-laki	40 Orang	34,2%
2	Perempuan	77 Orang	65,8 %
Jumlah		117 Orang	100%

Sumber: Data primer diolah, 2023

Tabel 2
Karakteristik responden berdasarkan usia

NO	Usia	Jumlah	%
1	20-30	2	2%
2	31-40	27	23%
3	41-50	51	43%
4	>50	37	32%
Jumlah		117	100%

Sumber: Data primer diolah, 2023

Tabel 3
Karakteristik responden berdasarkan lama bekerja

NO	Lama Bekerja	Jumlah	%
1	1-5 Tahun	12	10,2%
2	6-10 Tahun	22	18,8%
3	11-15 Tahun	31	26,5%
4	16-20 Tahun	25	21,4%
5	>20 Tahun	27	23,1%
Jumlah		117	100%

Sumber: Data primer diolah, 2023

Tabel 4
Karakteristik responden berdasarkan golongan

NO	Golongan	Jumlah	%
1	III	86 Orang	74%
2	IV	31 Orang	26%
Jumlah		117 Orang	100%

Sumber: Data primer diolah, 2023

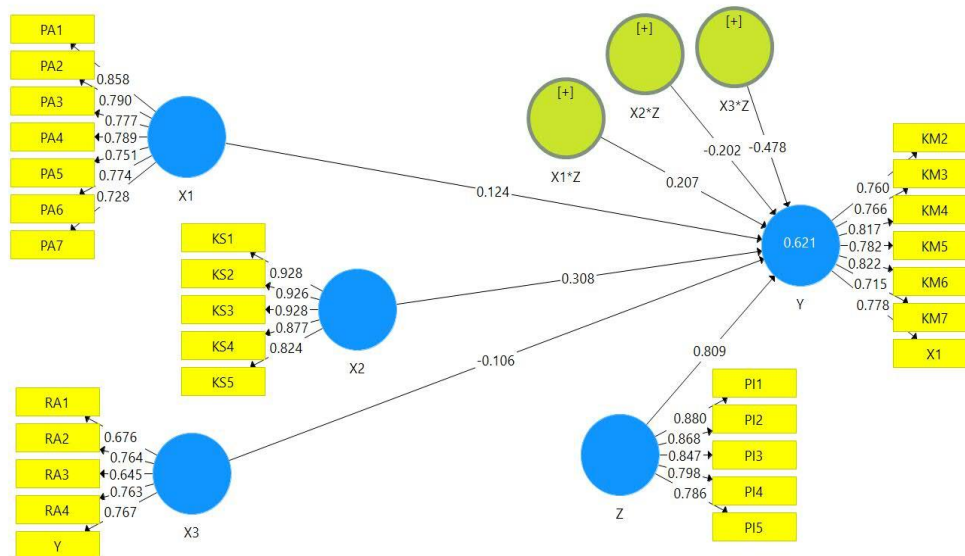
Tabel 5
Karakteristik responden berdasarkan Pendidikan terakhir

NO	Pendidikan Terakhir	Jumlah	%
1	D3	5 Orang	4,3%
2	S1	59 Orang	50,4%
3	S2	31 Orang	26,5%
4	S3	22 Orang	18,8%
Jumlah		117 Orang	100%

Sumber: Data primer diolah, 2023

Dalam tahap pengembangan model, peneliti melakukan tahapan percobaan untuk melakukan model terbaik yaitu dengan melihat hasil uji construct reliability dan validity. Hasil uji tertera dalam tabel 6 berikut ini.

Dari hasil uji construct realibility dan validity terlihat bahwa semua variabel memenuhi besaran minimal yang dipersyaratkan untuk pengujian Cronbach's Alpha dan Composite Reliability sebesar 0,7 serta nilai minimal average variance ekstrance sebesar 0,5. Semua variabel sudah memenuhi syarat.selanjutnya diperoleh model yang sesuai dan terlihat hasil outer loading yang tertera dalam gambar 2.



Gambar 2: Model Hubungan Kausal Antar Variabel

Analisa outer model dilakukan dengan uji validitas konvergen, validitas diskriminan dan reliabilitas. Ghazali dan Latan (2015:77) memberikan rule of thumb validitas konvergen dengan menggunakan parameter loading factor $> 0,70$; average variance extracted (AVE) $> 0,50$ dan communality $> 0,50$.

Berdasarkan gambar 2 dan hasil olah data menunjukkan bahwa seluruh indikator untuk variabel pengetahuan perpajakan, sanksi perpajakan, pemeriksaan pajak, kepercayaan wajib pajak, kondisi keuangan dan kepatuhan pajak telah memenuhi uji validitas konvergen karena nilai loading factor $> 0,70$.

Uji reliabilitas dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan composite reliability dan koefisien cronbach's Alpha. Ghazali dan Latan (2015:77) memberikan rule of thumb uji reliabilitas dengan parameter cronbach's alpha $> 0,70$ atau composite reliability $> 0,70$.

Tabel 7
Uji Construct Reliability and Validity

Construct Reliability and Validity				
Matrix	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extract...
	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
Kejelasan Sasaran Anggaran (X2)	0.939	0.942	0.954	0.805
Kinerja Manajerial (Y)	0.891	0.893	0.914	0.605
Moderating_X3_Z	1.000	1.000	1.000	1.000
Moderating_X1_Z	1.000	1.000	1.000	1.000
Moderating_X2_Z	1.000	1.000	1.000	1.000
Partisipasi Anggaran (X1)	0.894	0.910	0.916	0.611
Pengendalian Internal (Z)	0.897	0.968	0.921	0.700
Revisi Anggaran (X3)	0.775	0.788	0.846	0.525

Hasil Uji *construct reliability* dan *validity* terlihat bahwa semua variabel memenuhi besaran minimal untuk pengujian *cronbach's alpha*, *composite reliability*, dan *average variance extracted* (AVE).

Minimal nilai *cronbach's alpha*, *composite reliability* sebesar 0,7. Sedangkan minimal nilai *average variance extracted* (AVE) sebesar 0,5. Dapat disimpulkan semua variabel sudah memenuhi syarat.

Hasil uji validitas konvergen dan uji reliabilitas menunjukkan bahwa pengukuran model adalah layak, dan hasil vailiditas dengan menggunakan nilai crossloading menunjukkan hasil yang baik pula, maka analisi SEM PLS selanjutnya layak untuk dilakukan. Pengujian model struktural dalam penelitian ini menggunakan nilai R-Square, uji nilai t dan tingkat signifikansi jalur struktural.

Hasil output nilai R-square sebagaimana dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 8. Hasil Nilai R-Square

R Square

Matrix	R Square	R Square Adjusted
	R Square	R Square Adjusted
Kinerja Manajerial (Y)	0.621	0.597

Sumber: data diolah SmartPLS 2023

Berdasarkan pada tabel 8 memperlihatkan nilai R^2 variabel kinerja manajerial adalah 0,621 dan adjusted R square adalah 0,597. maka dari nilai R square tersebut dapat dijelaskan bahwa persentase besarnya kinerja manajerial dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan revisi sebesar 62,1% dan sisanya 37,9% dipengaruhi oleh variabel lain diluar model penelitian ini.

Selanjutnya pengujian hipotesis menggunakan SmartPLS dengan evaluasi structural model atau memberikan hasil hubungan antara konstruk (inner model). Tahap ini dapat diperoleh hasil koefisien jalur dan tingkat signifikan yang berguna dalam pengambilan keputusan. Jika nilai T Statistic lebih besar dibandingkan nilai T- Tabel atau P Value lebih kecil dari 0,05 berarti hipotesis terdukung, sedangkan jika nilai T Statistic lebih kecil dibandingkan T tabel atau P Value lebih besar dari 0,05 berarti hipotesis tidak terdukung. Sebelum menentukan nilai T – tabel dalam penelitian harus mencari nilai *Degrees Of Freedom* (df) dengan melakukan pengurangan jumlah sampel dari variabel independen $df = \text{sampel} - \text{variabel independen}$ ($117 - 3 = 114$ atau 1.980. dengan signifikan 0,05. Dasar yang digunakan dalam menguji hipotesis adalah nilai yang terdapat pada *output Path Coefficients*.

Tabel 9
Uji Hipotesis berdasarkan *Path Coefficients*

Path Coefficients						
Mean, STDEV, T-Values, P...	Confidence Intervals	Confidence Intervals Bias ...	Samples	Copy to Clipboard:	Excel Format	R Format
	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation...	T Statistics (O /STDEV)	P Values	
Kejelasan Sasaran Anggaran (X2) -> Kinerja Manajerial (Y)	0.308	0.303	0.108	2.849	0.005	
Moderating_X3_Z -> Kinerja Manajerial (Y)	0.207	0.187	0.102	2.032	0.043	
Moderating_X1_Z -> Kinerja Manajerial (Y)	-0.478	-0.486	0.111	4.308	0.000	
Moderating_X2_Z -> Kinerja Manajerial (Y)	-0.202	-0.189	0.082	2.466	0.014	
Partisipasi Anggaran (X1) -> Kinerja Manajerial (Y)	0.124	0.127	0.108	1.156	0.248	
Pengendalian Internal (Z) -> Kinerja Manajerial (Y)	0.809	0.819	0.087	9.342	0.000	
Revisi Anggaran (X3) -> Kinerja Manajerial (Y)	-0.106	-0.092	0.112	0.945	0.345	

Sumber: data diolah SmartPLS 2023

Berdasarkan table 9 dapat dibuat persamaan model struktural sebagai berikut:

$$Y = b_0 + 0.124X_1 + 0.308X_2 - 0.106X_3 - 0.478X_1 * Z - 0.202X_2 * Z + 0.207X_3 * Z$$

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Partisipasi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat dari nilai $p\text{-value} > \text{dari } 0,05$ ($0,248 > 0,05$) dan $t_{\text{statistik}} < 1,980$ ($1,156 < 1,980$) sehingga hipotesis **ditolak**. Nilai koefisien jalur sebesar 0,124 artinya memiliki pengaruh positif yang berarti bahwa apabila partisipasi anggaran meningkat maka kinerja manajerial juga akan meningkat sebesar 0,124.

Partisipasi anggaran adalah pengaruh individu atau tingkat keterlibatan individu dalam penyusunan anggaran (Brownell, 1982). Wulandari dan Riharjo (2016) partisipasi anggaran menunjukkan adanya otoritas pimpinan dalam menentukan dan mengevaluasi anggaran, adanya keterlibatan ini mendorong pihak-pihak yang bertanggungjawab untuk mencapai sasaran yang di capai. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Anderson dan Yvone (2017) bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Anggaran yang terlalu menekan akan menimbulkan sikap yang tidak baik oleh pimpinan, sehingga tidak memotivasi pimpinan untuk mencapai sasaran yang ingin dicapai. Penelitian lain Abata (2014) yang meneliti hubungan partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial juga tidak menemukan adanya pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Oba, dkk (2020); Nanik (2017); Galih (2016) juga mendukung penelitian ini bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Partisipasi dalam merencanakan sebuah anggaran merupakan kegiatan penting untuk mencapai kinerja yang lebih baik, namun jika partisipasi ini tidak sejalan dengan partisipasi pegawai atau bawahan, maka hasilnya tidak memuaskan, karena pegawai yang lebih paham kondisi dilapangan. Namun penelitian ini tidak mendukung penelitian yang telah dilakukan Taufik (2014); Amrul et al (2021); Umami (2020); Brayen et al (2022) yang menunjukkan adanya pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat nilai $p\text{-value} < \text{dari } 0,05$ ($0,005 < 0,05$) dan $t_{\text{statistik}} > 1,980$ ($2,849 > 1,980$) sehingga hipotesis **diterima**. Nilai koefisien jalur sebesar 0,308 artinya memiliki pengaruh positif yang berarti bahwa apabila kejelasan sasaran anggaran meningkat maka kinerja manajerial juga akan meningkat sebesar 0,308.

Kejelasan sasaran anggaran menunjukkan sejauhmana anggaran dijelaskan secara spesifik dan jelas dengan tujuan anggaran (Kenis, 1979). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Datu et al (2022) bahwa adanya pengaruh kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial. Kejelasan sasaran anggaran akan membantu pimpinan untuk mencapai kinerja yang diharapkan, dimana adanya sasaran anggaran yang jelas akan mempermudah mempertanggungjawaban keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan tugas untuk mencapai sasaran tersebut, sehingga evaluasi cepat dilakukan dan menemukan jalan keluar untuk setiap masalah yang ditemukan, hal ini tentunya akan mengurangi resiko kegagalan di masa depan dan akan meningkatkan kinerja. Lasmana et al (2021) Melia dan Sari (2019); Efrizal (2017); Candrakusuma (2017); Putra (2013) juga melakukan penelitian kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial dan hasilnya menunjukkan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial, sasaran anggaran yang tepat akan memberikan efek yang bagus juga buat kinerja manajerial. Namun penelitian tidak sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Ufairah (2016); Ratri(2022) bahwa tidak ada hubungan kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial.

Hasil penelitian ini sesuai dengan *Goal setting theory*. Dalam teori penetapan tujuan bahwa setiap organisasi memiliki tujuan dan sasaran yang jelas. Sasaran yang jelas dalam anggaran akan memotivasi pimpinan untuk mencapai target-target yang telah ditentukan, sehingga akan timbul rasa kepuasan atas pencapaian yang telah di capai. Secara keseluruhan adanya kejelasan sasaran anggaran terhadap anggaran yang telah dibuat secara jelas sehingga dapat dimengerti akan memberikan hasil kinerja yang lebih baik.

Pengaruh Revisi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial

Revisi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat pada nilai $p\text{-value} > \text{dari } 0,05$ ($0,345 > 0,05$) dan $t_{\text{statistik}} < 1,980$ ($0,945 < 1,980$) sehingga hipotesis **ditolak**. Nilai koefisien (kolom *original sample*) sebesar -0,106 artinya memiliki pengaruh negatif yang berarti bahwa adanya revisi anggaran akan menurunkan kinerja manajerial sebesar 0,106.

Revisi anggaran menunjukkan adanya perubahan atau pergeseran rincian anggaran belanja dari yang telah ditetapkan. Revisi anggaran menjadi sesuatu yang penting untuk mengatasi ketidakpastian yang

timbul untuk mengambil keputusan yang tepat, namun kemudahan dalam revisi juga mendorong perilaku disfungsi dalam menentukan level sasaran anggaran. Penelitian ini sejalan dengan penelitian dengan penelitian sebelumnya bahwa revisi anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja manajerial, semakin tinggi tingkat revisi anggaran maka kinerja menurun, begitu sebaliknya jika semakin sedikit tingkat revisi anggaran kinerja semakin meningkat (Hindra, 2006). Hal yang sama juga terjadi pada penelitian Ari (2017) bahwa revisi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja. Penelitian ini tidak sejalan dengan beberapa penelitian Alim (2018); Yeyen (2013) bahwa revisi anggaran berpengaruh terhadap pencapaian kinerja.

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Moderasi Pengendalian Internal

Pengendalian internal mampu memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Hal tersebut sesuai dengan tabel 4.17, dimana nilai $p\text{-value} < 0,05$ ($0,000 < 0,05$) dan $t_{\text{statistik}} > 1,980$ ($4,308 > 1,980$) sehingga hipotesis **diterima**. Nilai koefisien (kolom *original sample*) sebesar -0,478 artinya memiliki pengaruh negatif yang berarti adanya pengendalian internal sebagai moderasi akan menurunkan kinerja manajerial sebesar 0,478. Nilai koefisien ini berbeda dengan nilai koefisien partisipasi anggaran tanpa variabel moderasi yaitu 0,124.

Partisipasi mengindikasikan bahwa keterlibatan semua bagian atau unit dalam proses penyusunan anggaran akan mendorong dan memotivasi individu untuk mencapai target-target yang telah ditentukan. Pengendalian internal memastikan bahwa kebijakan dan arahan yang diputuskan manajer dalam semua aktivitas dapat meningkatkan kualitas organisasi tersebut. Pengendalian internal dalam hal partisipasi penyusunan anggaran terkait pencegahan terjadinya penyimpangan, pemborosan, hambatan, kesalahan, dan penyelewengan (Arisandy dan Maydea, 2022).

Penelitian ini sejalan dengan *Agency Theory* yang menyatakan bahwa pimpinan memberikan wewenang kepada manajer dalam penyusunan anggaran akan memberikan nilai positif untuk meningkatkan motivasi dalam mencapai target yang telah ditentukan. Nugroho, dkk (2021) menjelaskan bahwa partisipasi anggaran memiliki tingkat pengaruh yang kuat yang dirasakan individu karena adanya faktor keterlibatan bawahan dalam proses perancangan dan pengambilan keputusan dalam anggaran. Dalam proses penyusunan anggaran, pengendalian internal memastikan mengontrol dan memastikan bahwa anggaran dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Penelitian Mamahit et al (2022) adanya pengaruh pengendalian internal dengan kinerja manajerial, aktivitas pengendalian internal membantu memastikan arah kebijakan yang diambil pimpinan, kegiatan pengendalian harus dilakukan secara efektif dan efisien dalam pencapaian tujuan organisasi. Untuk meningkatkan kinerja organisasi dibutuhkan pengendalian internal untuk meriview dan melakukan evaluasi terhadap kinerja pimpinan, dengan adanya pengendalian internal semua aktivitas dalam proses anggaran telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang ditetapkan secara efektif dan efisien (Welly, 2021). Berbeda penelitian yang dilakukan Siti dan Jaeni (2023) menyatakan pengendalian tidak mampu memperkuat hubungan partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Sama halnya dengan penelitian Taufik (2014) bahwa pengawasan internal tidak dapat memoderasi hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Moderasi Pengendalian Internal

Penelitian menemukan bahwa pengendalian internal mampu memoderasi pengaruh kejelasan sasaran anggaran dengan kinerja manajerial. Hal ini dapat dilihat dari nilai $p\text{-value} < 0,05$ ($0,014 < 0,05$) dan $t_{\text{statistik}} > 1,980$ ($2,466 > 1,980$) sehingga hipotesis **diterima**. Nilai koefisien jalur sebesar -0,202 artinya memiliki pengaruh negatif yang berarti adanya pengendalian internal sebagai moderasi akan menurunkan kinerja manajerial sebesar 0,202. Nilai koefisien ini berbeda dengan nilai koefisien kejelasan sasaran anggaran tanpa variabel moderasi yaitu 0,308.

Hal ini sejalan dengan penelitian Siti dan Jaeni (2023) menyatakan bahwa pengendalian internal memperkuat hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial. Hal ini disebabkan karena sasaran anggaran yang jelas dan mudah dipahami akan meningkatkan kinerja manajerial dan pengendalian internal yang baik akan mengurangi resiko yang tidak diinginkan. Pengendalian internal yang diimplementasikan dengan baik pada anggaran mampu meningkatkan kinerja manajerial (Aziz et al, 2018). Penelitian Hafiz dan Sofyan (2022) yang meneliti implementasi pengendalian internal berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial, pelaksanaan pengendalian internal yang efektif mampu dapat meningkatkan kinerja. Namun, penelitian bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan Taufik

(2014) bahwa pengendalian tidak mampu memoderasi hubungan kejelasan sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial.

Penelitian ini sesuai dengan *goal setting theory*. Teori penetapan tujuan menyatakan bahwa individu yang memahami tujuan apa yang diharapkan organisasi akan mempengaruhi perilaku kerjanya. Penerapan teori ini dalam penelitian bahwa kinerja manajerial yang optimal harus adanya kesesuaian tujuan individu dengan tujuan organisasi, individu yang mengetahui sasaran yang jelas akan memiliki kinerja yang lebih baik daripada individu yang tidak mengetahui. Sementara itu pengendalian internal memastikan dalam pencapaian tujuan organisasi sesuai kepatuhan pada peraturan-peraturan yang berlaku (COSO, 2013).

Pengaruh Revisi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Moderasi Pengendalian Internal

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian internal mampu memoderasi pengaruh revisi anggaran terhadap kinerja manajerial. Hal dapat dilihat dari nilai $p\text{-value} < 0,05$ ($0,043 < 0,05$) dan $t_{\text{statistik}} > 1,980$ ($2,032 > 1,980$) sehingga hipotesis **diterima**. Nilai koefisien jalur sebesar 0,207 artinya memiliki pengaruh positif yang berarti adanya pengendalian internal sebagai moderasi akan meningkatkan kinerja manajerial sebesar 0,207.

Revisi anggaran memang diperlukan bukan hanya untuk mengatasi ketidakpastian-ketidakpastian yang timbul guna mengambil keputusan yang tepat, tetapi sebagai penentu arah tujuan, hal ini sejalan dengan *goal setting theory* yang diimplikasikan melalui sikap dan perilaku untuk mencapai tujuan. Penelitian Nina et al (2016) mengemukakan bahwa semakin baik revisi anggaran maka tingkat penyerapan akan semakin tinggi, realisasi anggaran yang tinggi maka kinerja juga meningkat. Penelitian sejalan dengan Ledy. S et al (2016); Putri (2014), revisi anggaran mampu meningkatkan penyerapan, anggaran yang efektif akan mampu meningkatkan kinerja manajerial. Terbukti pada tahun 2021 terjadi revisi sebanyak 13 kali dan pada tahun 2021 juga capaian indikator kinerja UIN Jakarta mencapai 120%. Hal ini menunjukkan bahwa anggaran yang diawasi dengan pengendalian internal yang baik akan menghasilkan peningkatan kinerja yang lebih baik juga.

KESIMPULAN

Kesimpulan atas penelitian ini adalah partisipasi penyusunan anggaran dan revisi anggaran berpengaruh tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Namun kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap hubungan partisipasi penyusunan anggaran, kejelasan sasaran anggaran, dan revisi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Penelitian ini mengkonfirmasi teori agensi yang mengindikasikan keterkaitan hubungan pimpinan dan bawahan. Penelitian ini mengkonfirmasi teori penetapan tujuan yang melihat fenomena bahwa individu yang memiliki tujuan yang jelas akan mempengaruhi pengambilan keputusan yang diambil.

Keterbatasan penelitian ini adalah dilakukan dengan menggunakan *google form*. Penelitian masih menemukan beberapa responden yang tidak merespon, terdapat 117 responden tentunya masih kurang untuk menggambarkan keadaan yang sesungguhnya. Objek penelitian ini hanya dilakukan di satu universitas yaitu UIN Syarif Hidayatullah Jakarta, sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasikan.

Selanjutnya, hasil uji model menghasilkan koefisien determinan (R^2) sebesar 0,621 pada kinerja manajerial (Y). Hal ini berarti bahwa persentase sumbangan pengaruh variabel independen (X) terhadap variabel dependen (Y) hanya 62,1% sedangkan sisanya 37,9% dipengaruhi variabel lain diluar penelitian ini. Sehingga penelitian ini masih kurang variabel independen lainnya sebagai faktor yang mempengaruhi kinerja manajerial.

Saran untuk penelitian selanjutnya adalah diharapkan adanya pengembangan variabel moderasi selain yang digunakan dalam penelitian ini atau variabel yang berbeda seperti variabel intervening budaya organisasi sehingga akan memperkaya kajian, memperluas sampel.

REFERENSI

- Accounting, Organizations and Society. Vol. 13, No. 5, pp: 465-475. Moheri, Y. & DA. Arifah. (2015). Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial. *Ekobis*, 16(1): 86-93.
- Al Haitany, E.B, Afrizal. & Wahyudi I. (2018). Pengaruh Partisipasi penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintahan Provinsi Jambi: Komitmen Organisasi, Motivasi dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 3(5).

- Annisa Ferin, Sariningsih Eka, Luthfi Muhammad. (2020). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Profesionalisme Sumber Daya Manusia dan komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Manajerial. *JJAR*, 3(2).
- Armia, Kamaliah, Indrawati Novita. (2020). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Kejelasan Sasaran Anggaran, Umpan Balik Anggaran, Evaluasi Anggaran Dan Kesulitan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Organisasi Satua Kerja Badan Layanan Umum Universitas Riau. *Jurnal Akuntansi*, 9(1):73-89.
- Cooper, D.R. & William, E. (1998). Metode Penelitian Bisnis. Jakarta: Erlangga.
- Fuad, M. 2004. Survai Diagnosis Organisasional. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Handayati Puji, Safitri Brilian P.A. (2020). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating Pada Pemerintahan Kota Batu. *JOPBA*, 1(1).
- Hope, J. & R. Fraser. (2003). Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From The Annual Performance Trap. Massachusetts: HBS Press
- Indriantoro, N & Bambang S. (1999). Metodologi Penelitian Bisnis: Untuk Akuntansi dan Manajemen. Yogyakarta: BPFE.
- Isgiyarta, J. Nugroho, D.A, Ratmono, D. (2019). Budgetary Participation on Managerial Performance: Commitment Organization, Innovation Perception, and Job Relevant Information as Mediating Variabel. *Journal of Management Systems*, 20(173).
- Mayarani, E.I. Setyanti, S.W.L.H. (2021). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Variabel Intervening Budaya Organisasi Pada Pemerintah Kabupaten Bondowoso. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 22(1).
- Melia Putri, Sari Vita Fitria. (2019). Pengaruh Akuntabilitas Publik, Kejelasan Sasaran Anggaran dan Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3): 1068-1079
- Nasution Efrida Yasni, Hermiyetti. (2017). Faktor Penentu Kinerja Manajerial: Studi pada Perguruan Tinggi Negeri di Jakarta. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*, 7(2): 229-246.
- Nengsih Yeni Rafika, Ningsih Andria, Kuliman. (2021). Perencanaan, Revisi, Dan Kompetensi Sumber Daya Manusia Terhadap Penyerapan Anggaran OPD Pemerintahan. *Jurnal Profita*, 2(2):143-149.
- Nissa Fachrun, Astuti Widia, Sari Eka Nurmala. (2022). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kinerja Manajerial Budaya Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Kumpulan Riset Akuntansi*, 13(2):169-179
- Nugroho Prihsantyo Siswo, Turmudhi Anis, Prasetya Adhitya Yoga. (2021). Pengaruh Partisipasi Anggaran, dan Kejelasan Sasaran Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Pemediasi. *Jurnal Akuntansi*, 1(2): 174-185.
- Sutrisno, E. (2016). Manajemen Sumber Daya Manusia. Jakarta: Kencana Prenada Media Group
- Syahputra, Z. (2014). Budget Participation on Managerial Performance: Related Factors in that influence to Government's Employee (Study of Indonesian Local Governement), *Journal of Economics and Sustainable Development*, 5(21).
- Tahar, A. Kuncahyo, H.H. (2020). Pengaruh Komitmen Organisasi, Partisipasi Penyusunan Anggaran, dan Kompensasi terhadap Kinerja Instansi Pemerintah Daerah. *Akuntansi dan Bisnis Indonesia*, 4(2):45-55.
- Venkatesh, R & Blaskovich, J. (2012). The Mediating Effect of Psychological Capital on the Budget Participation Managerial Performance Relationship. *Journal of Management Accounting Research*, 24(1): 159-175.
- Widodo, S. E. 2015). Manajemen Pengembangan Sumber Daya Manusia. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Yulianti, N.W. (2019). Serapan Anggaran UIN Syarif Hidayatullah Jakarta: Sebelum dan Sesudah Revisi Anggaran. *Jurnal Ilmu Akuntansi*, 12(1).

<https://news.detik.com/kolom/d-5102187/pandemi-dan-revisi-apbn>. Diakses pada 20 Juni 2022.