

**KEMAMPUAN PENGAWAS INTERNAL DAN GAYA KEPEMIMPINAN  
MEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN DAN  
PROFESIONALISME PADA SENJANGAN ANGGARAN  
PEMERINTAH PROVINSI BALI**

**I Nyoman Gde Suarditha<sup>1</sup>  
A.A.N.B. Dwirandra<sup>2</sup>  
I Dewa Nyoman Badera<sup>3</sup>**

<sup>1,2,3</sup> Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana, Bali, Indonesia  
Email: [suardithanyoman@yahoo.com](mailto:suardithanyoman@yahoo.com)

**ABSTRAK**

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh langsung partisipasi penganggaran, profesionalisme terhadap senjangan anggaran Pemerintah Provinsi Bali dan pengaruh partisipasi penganggaran, profesionalisme setelah adanya variabel moderasi yaitu kemampuan pengawas internal dan gaya kepemimpinan. Pengambilan sampel penelitian ini menggunakan metode pengambilan sampel mempergunakan sampel bertujuan (*purposive sampling*). Data dikumpulkan menggunakan metoda survei dengan teknik kuesioner. Jumlah responden penelitian ini adalah 282 orang. Pengujian validitas dan reliabilitas instrumen variabel-variabel yang digunakan pada penelitian ini memiliki tingkat validitas dan reliabilitas yang dapat diterima. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran, profesionalisme berpengaruh negatif pada senjangan anggaran, kemampuan pengawas internal mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, kemampuan pengawas internal memperkuat pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran, gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran.

**Kata kunci:** Senjangan Anggaran, Partisipasi Penganggaran, Profesionalisme, Kemampuan Pengawas Internal, Gaya Kepemimpinan

**ABSTRACT**

The purpose of this study was to determine the direct effect of budgetary participation, professionalism toward budgetary slack provincial government of Bali and the effect of budgetary participation, professionalism after moderating variables, namely the internal auditor capabilities and leadership style. Sampling this study using the sampling method aims to use sampling (*purposive sampling*). Data were collected using a survey method with questionnaire technique. The number of respondents of this study is 282 people. Testing the validity and reliability of the instrument variables used in this study have high levels of reliability and validity were acceptable. The results showed that participation budgets negative influence on budgetary slack, professionalism negative effect on budgetary slack, the internal auditor capabilities is able to weaken the influence of budgetary participation on budgetary slack, the internal auditor capabilities reinforce negative influence of professionalism on budgetary slack, leadership style strengthen negative influence of budgetary participation on budgetary slack, leadership style weaken the negative influence of rofessionalism on budgetary slack.

**Keywords:** budgetary slack, budgetary participation, professionalism, ability internal auditors and leadership styles.

## PENDAHULUAN

Anggaran merupakan instrumen akuntabilitas dalam sistem pengelolaan keuangan publik dan sebagai dasar pelayanan publik. Pelayanan publik merupakan suatu proses kinerja organisasi birokrasi. Sehingga, penganggaran merupakan aktivitas yang penting dalam organisasi sektor publik untuk meningkatkan kinerja organisasi birokrasi dan keberhasilannya tergantung pada kerjasama dalam sistem tersebut (Mahsun, dkk., 2007).

Semenjak diberlakukannya otonomi daerah berdasarkan UU No.32/2004 Jo UU No. 23/2014, manajemen keuangan Pemerintah Provinsi Bali mengalami perubahan yaitu reformasi penganggaran. Reformasi penganggaran merupakan perubahan dari sistem anggaran tradisional (*traditional budget system*) ke sistem anggaran berbasis kinerja (*performance budget system*). Sistem anggaran tradisional bersifat tersentralisasi yaitu penyusunan anggaran yang dilakukan secara terpusat, tidak adanya tolok ukur penilaian kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik dan adanya informasi yang tidak memadai, sehingga dapat menimbulkan terjadinya *budgetary slack*. Sedangkan, sistem anggaran berbasis kinerja disusun untuk mengatasi kelemahan anggaran tradisional dan menggunakan kinerja sebagai tolok ukur (Mahsun, dkk., 2007).

Sistem anggaran berbasis kinerja merupakan proses pembangunan yang efisien dan partisipatif dengan harapan dapat meningkatkan kinerja agen. Anggaran daerah disusun eksekutif sebagai agen dan disahkan oleh legislatif sebagai prinsipal. Namun, penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong agen untuk melakukan senjangan anggaran

(budgetary slack) demi jenjang karir yang lebih baik di masa mendatang (Suartana, 2010:138). Selain itu, *budgetary slack* juga sering terjadi pada tahap perencanaan dan persiapan anggaran daerah, karena penyusunan anggaran seringkali didominasi oleh kepentingan eksekutif dan legislatif, serta kurang mencerminkan kebutuhan masyarakat.

Menurut Anthony dan Govindarajan (1998), *budgetary slack* adalah perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai estimasi terbaik dari organisasi. Selain itu, Young (1985) juga berpendapat bahwa *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi ketika agen diberi kesempatan untuk memilih standar kerja untuk meningkatkan kinerjanya. Kinerja dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi penggunaan anggaran, meskipun pada organisasi sektor publik misalnya pemerintah, efisiensi mempunyai makna yang berbeda dengan dibandingkan sektor korporat. Slack anggaran adalah perbedaan antara anggaran yang dinyatakan dan estimasi anggaran terbaik yang secara jujur dapat diprediksikan. (Suartana, 2010:138-139). Perkembangan APBD tahun anggaran 2010-2014 di Pemerintah Provinsi Bali dapat dilihat dalam Tabel 1 berikut ini:

**Tabel 1.**  
**Realisasi Pendapatan dan Belanja Daerah Provinsi Bali Tahun Anggaran 2010 – 2014 (dalam jutaan)**

Tahun	Anggaran Pendapatan Daerah (Rp)	Realisasi Pendapatan Daerah (Rp)	(%)	Anggaran Belanja Daerah (Rp)	Realisasi Belanja Daerah (Rp)	(%)
2010	1.938.657,3	2.237.707,3	115	2.386.056,5	1.985.850,0	83
2011	2.395.242,0	2.662.219,5	111	1.997.862,1	1.660.874,2	83
2012	3.398.346,6	3.633.133,5	107	2.708.763,9	2.377.456,6	88
2013	3.763.503,6	4.109.377,8	109	3.361.080,7	2.741.250,2	82

2014	4.231.297,0	4.577.678,3	109	5.051.006,9	4.491.645,5	89
------	-------------	-------------	-----	-------------	-------------	----

Sumber: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Bali (data diolah 2015)

Berdasarkan Tabel 1 di atas dapat dinyatakan bahwa data tersebut kemungkinan mencerminkan adanya senjangan anggaran. Karena, jika dibandingkan antara anggaran pendapatan daerah dan realisasinya, maka realisasinya selalu lebih tinggi dibandingkan dengan anggaran pendapatan daerah yang ditetapkan. Sedangkan, anggaran belanja daerah dan realisasinya, terbukti realisasinya selalu lebih rendah daripada anggaran belanja daerah yang ditetapkan.

Salah satu faktor penyebab munculnya *budgetary slack* adalah asimetri informasi yaitu perbedaan informasi yang dimiliki agen dan prinsipal, sehingga prinsipal tidak mampu memonitor kemampuan agen yang sesungguhnya (Kaplan dan Atkinson, 1998). Menurut Dunk (1993), jika kinerja agen dinilai berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran, maka agen termotivasi untuk tidak memberikan seluruh informasi yang dimilikinya pada saat perencanaan anggaran. *Budgetary slack* dapat dihindari jika anggota organisasi yang berpartisipasi dalam penganggaran memiliki komitmen organisasi yang tinggi. Sebaliknya, jika komitmen organisasinya rendah maka kepentingan pribadinya yang lebih diutamakan sehingga dapat meningkatkan *budgetary slack* (Dunk, A.S., dan H. Nouri. 1998)

Untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, dituntut adanya peningkatan kinerja pejabat struktural dan Aparat Pengawas Internal Instansi Pemerintah (Auditor Internal pada Inspektorat Provinsi Bali) yang selanjutnya

disebut APIP sebagai motor penggerak pada tingkat pemerintah daerah. Dalam lingkungan pemerintah fungsi monitoring struktur pengendalian internal dilakukan oleh satuan kerja audit internal yang dinamakan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menunjukkan bahwa salah satu kemampuan APIP yang efektif adalah memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah. Kinerja pejabat penyusun anggaran akan bertambah baik jika dilibatkan secara aktif pada proses penyusunan anggaran di unit/SKPD masing-masing dan APIP dilibatkan dalam hal proses pengawasan APBD yaitu dari tingkat perencanaan sampai tingkat pelaksanaan.

Selain itu, permasalahan dalam penganggaran antara lain Rencana Kerja Anggaran (RKA) SKPD belum konsisten terhadap kaidah-kaidah perencanaan dan belum disusun dengan baik dan tepat sesuai dengan kaidah-kaidah penganggaran, sehingga penuangan informasi dalam dokumen RKA-SKPD kerap kali tidak terukur dan melenceng dari tujuan yang direncanakan. Adanya penganggaran belanja yang belum optimal juga berdampak kepada penyerapan APBD yang tidak maksimal dan cenderung terjadi penyerapan pada akhir tahun, kualitas belanja APBD masih belum optimal dalam mendukung sasaran pembangunan nasional dan daerah.

Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Reviu oleh Inspektorat atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah masih ditemui adanya kesalahan penganggaran. Kesalahan klasifikasi belanja ataupun penempatan

anggaran belanja bila sedemikian material tingkat kesalahan penganggaran tentu akan mempengaruhi dalam pemberian opini oleh BPK. (Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI Perwakilan Provinsi Bali TA 2010-2014)

Pengawasan internal yang dilakukan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) telah mengalami pergeseran paradigma yaitu dari peran *watch dog* (sekedar mencari-cari kesalahan) bergeser menjadi lebih fokus pada unsur pembinaan yang bersifat *preventive* (pencegahan), *consultative*, dan *quality assurance*, pada program-program strategis, yang mempunyai resiko tinggi terhadap penyimpangan, *early warning systems*, pendampingan, dan pembinaan. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah seyogyanya mampu membawa dalam mencapai nilai, tujuan dan sasaran utama melalui proses *quality assurance* dan keterlibatan pengawas internal mengarahkan manajemen dalam mengelola organisasi, sehingga dapat menghasilkan *long-term values* bagi organisasi pada area tata kelola, resiko, dan pengendalian dengan sudut pandang *oversight*, *insight*, dan *foresight*, khususnya dalam rangka mengawal kebijakan dan kegiatan penyelenggaraan pemerintahan secara keseluruhan serta menjamin agar kegiatan pelaksanaan rencana sesuai dengan spesifikasi yang telah ditentukan, baik yang bersifat substansial maupun nilai-nilai yang bersifat prosedural. (Surat Edaran Menteri Dalam Negeri 700/025/A.4/IJ).

Sesuai Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 52 Tahun 2015 tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah Tahun Anggaran 2016 yang menegaskan bahwa dalam rangka peningkatan kualitas perencanaan penganggaran dan menjamin kepatuhan terhadap kaidah-kaidah penganggaran

sebagai *quality assurance*, Gubernur harus menugaskan Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) untuk melakukan reuiu atas dokumen perencanaan dan penganggaran RKA-SKPD dan RKA-PPKD bersamaan dengan proses pembahasan RKA-SKPD dan RKA-PPKD oleh TAPD sesuai maksud Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 78 Tahun 2014 tentang Kebijakan Pembinaan dan Pengawasan di Lingkungan Kementerian Dalam Negeri dan Pemerintah Daerah. Peningkatkan kualitas APBD serta menjamin konsistensi dan keterpaduan perencanaan penganggaran dilakukan melalui pelaksanaan reuiu dokumen rencana pembangunan tahunan yaitu RKPD (dokumen pelaksanaan atau penjabaran dari RPJMD) dan Renja-SKPD serta reuiu dokumen anggaran tahunan daerah yaitu KUA, PPAS dan RKA-SKPD oleh APIP Provinsi (Inspektorat).

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, diduga bahwa partisipasi penganggaran dan profesionalisme mempengaruhi senjangan anggaran dengan menambahkan kemampuan pengawas internal dan gaya kepemimpinan yang diduga memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran dan profesionalisme terhadap senjangan anggaran Pemerintah Provinsi Bali. Responden dalam penelitian ini adalah para pejabat struktural yang terlibat dalam penyusunan anggaran dari eselon IV sampai dengan eselon II di seluruh SKPD di lingkungan Pemerintah Provinsi Bali.

Implementasi dari program dan kegiatan pada Pemerintah Provinsi Bali memerlukan pendanaan dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dimana dalam proses menyusunnya perlu perencanaan yang tepat dan diselaraskan dengan tugas pokok dan fungsi Satuan Kerja Perangkat Daerah

(SKPD). Penyusun anggaran yang merupakan pejabat struktural mulai eselon terbawah (eselon IV) sampai level tertinggi (eselon II) di setiap SKPD. Penyusunan rencana, dilakukan dengan memadukan pendekatan teknokratis, demokratis, partisipatif, politis, bottom-up, dan *top down process*. Ini bermakna bahwa perencanaan daerah selain diharapkan memenuhi kaidah penyusunan rencana yang sistematis, terpadu, transparan, dan akuntabel; konsisten dengan rencana lainnya yang relevan; juga kepemilikan rencana (*sense of ownership*) menjadi aspek yang perlu diperhatikan. Namun, penilaian kinerja berdasar capaian target anggaran daerah menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Merchant (1981), Young (1985), Antie dan Eppen (1985), Lukka (1988), Siegel dan Marconi (1989), Hermanto (1998), Yuwono (1999), Little, *et al.*, (2002), Yuhertiana (2004), Hafisah (2005), Falikhatun (2007), Sudarba (2010), Andriyani dan Hidayati (2010), Nasution (2010), Sugiwardani (2012). Hasil dari penelitian ini yang menyatakan bahwa anggaran partisipatif berpengaruh positif pada senjangan anggaran. Berbeda halnya dengan penelitian Schiff dan Lewin (1970), Onsi (1973), Camman (1976), Baiman (1982), Dunk (1993), Dunk dan Perera (1997), Wartono (1998), Minan (2005), Utomo (2006), Supanto (2010), Martjin dan Wiersma (2011), Putranto (2012) dan Intan Prihandani (2015). Hasil dari penelitian ini adalah anggaran partisipatif berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, maka dihipotesiskan:

H<sub>1</sub>: Partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.



Pencapaian visi, misi Pemerintah Provinsi Bali yang diimplementasikan oleh masing-masing unit/SKPD tentunya membutuhkan pegawai terutama pejabat struktural dan pengawas internal yang profesional. Penelitian yang dilakukan oleh Martina Dinata Putra (2013), Adelia Luktya Arumsari (2014) dan Satwika Adhi Nugraha (2015) menunjukkan hasil bahwa variabel profesionalisme mempengaruhi kinerja internal auditor. Penelitian Supriyatno (2010) menunjukkan hasil profesionalisme Pejabat Struktural berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial Pemerintah Kota Denpasar. Berbeda halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Gunawan Cahyasumirat (2006), Ariani Wahyuningsih (2010) menunjukkan hasil bahwa variabel profesionalisme tidak mempengaruhi kinerja internal auditor. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka dihipotesiskan:

H<sub>2</sub>: Profesionalisme berpengaruh negatif pada senjangan anggaran.

Dokumen perencanaan berupa rencana kerja anggaran (RKA) yang telah dievaluasi oleh pengawas internal yang merupakan bagian dari TAPD kemudian ditetapkan menjadi dokumen pelaksanaan anggaran (DPA) yang tertuang dalam APBD. Dengan evaluasi yang telah dilakukan oleh pengawas internal diharapkan dapat mengurangi terjadinya kesalahan-kesalahan dalam pelaksanaan kegiatan seperti kode rekening yang seharusnya dianggarkan melalui kode rekening barang dan jasa tetapi dianggarkan pada rekening belanja modal seperti penganggaran belanja hibah berupa barang/jasa kepada masyarakat.

Hasil penelitian Supriyatno (2010) dengan judul “Pengaruh Partisipasi Pejabat Struktural dalam Penyusunan Anggaran, Komitmen Organisasi,

Profesionalisme dan Struktur Organisasi pada Kinerja Manajerial Pemerintah Kota Denpasar” menunjukkan hasil partisipasi Pejabat Struktural dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif pada kinerja manajerial Pemerintah Kota Denpasar. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka dihipotesiskan:

H<sub>3</sub>: Kemampuan Pengawas Internal memperlemah pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Pengawas Internal akan mampu mendeteksi sedini mungkin kesalahan-kesalahan yang mungkin terjadi dalam hal penganggaran apabila pengawas internal memiliki profesionalisme dalam hal penganggaran. Penelitian Supriyatno (2010) dengan judul “Pengaruh Partisipasi Pejabat Struktural dalam Penyusunan Anggaran, Komitmen Organisasi, Profesionalisme dan Struktur Organisasi pada Kinerja Manajerial Pemerintah Kota Denpasar” menunjukkan hasil Profesionalisme berpengaruh positif pada kinerja manajerial Pemerintah Kota Denpasar.

Sesuai Surat Edaran Menteri Dalam Negeri Nomor 700/025/A.4/IJ Tahun 2016, Pengawas Internal wajib melaksanakan revidi atas proses penyusunan anggaran yang melibatkan pejabat struktural di lingkungan Pemerintah Provinsi Bali. Adapun tahapan yang harus dilaksanakan adalah pengujian kepatuhan dalam penerapan kaidah-kaidah penganggaran, antara lain (1) Pencantuman Indikator dan target kinerja, lokasi dan kelompok sasaran penerima manfaat. (2) penerapan analisis standar belanja dan standar satuan harga. (3) penggunaan akun. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka dihipotesiskan:

H<sub>4</sub>: Kemampuan Pengawas Internal memperkuat pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran.

Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi. Wibowo (2009) yang merupakan pengembangan dari penelitian Trisnaningsih (2007) dengan judul “Pengaruh Independensi Auditor, Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan dan Pemahaman *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor”. Di mana penelitian tersebut menggunakan data primer berupa kuesioner. Adelia Lukyta Arumsari (2014) dengan judul ”Pengaruh Profesionalisme Auditor, Independensi Auditor, Etika Profesi, Budaya Organisasi, dan Gaya kepemimpinan terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali”. Hasil penelitian menunjukkan independensi auditor, komitmen organisasi, gaya kepemimpinan dan pemahaman *good governance* berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Wibowo adalah terletak pada objek penelitian. Di mana objek penelitian di atas yaitu pengaruh independensi auditor, komitmen organisasi, gaya kepemimpinan dan pemahaman *good governance* terhadap kinerja auditor, sedangkan objek penelitian yang dilakukan peneliti adalah pengaruh profesionalisme auditor, independensi auditor, etika profesi, budaya organisasi, dan gaya kepemimpinan terhadap kinerja auditor. Perbedaan kedua yaitu pada lokasi penelitian, dimana Wibowo melakukan penelitian di Kantor Akuntan Publik yang terdapat di Daerah Istimewa Yogyakarta, sedangkan pada penelitian Adelia Lukyta Arumsari dilakukan pada Kantor Akuntan Publik di wilayah Bali. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka dihipotesiskan:

H<sub>5</sub>: Gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) dari masing-masing pejabat penyusun anggaran sesuai hirarkinya yaitu eselon IV, eselon III dan eselon II mempengaruhi pencapaian tujuan dari organisasi. Profesionalisme merupakan sikap atau perilaku yang berbasis pengetahuan dan/atau keterampilan yang didukung dengan semangat pengorbanan, dan integritas dalam melaksanakan tugas. Semakin kuat gaya kepemimpinan yang otoriter, maka diduga semakin memperlemah pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran. Semakin kuat gaya kepemimpinan yang bersifat partisipatif, maka diduga semakin memperkuat pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran.

Penelitian Adelia Lukyta Arumsari (2014) dengan judul "Pengaruh Profesionalisme Auditor, Independensi Auditor, Etika Profesi, Budaya Organisasi, dan Gaya kepemimpinan terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali". Hasil penelitian menunjukkan gaya kepemimpinan, profesionalisme berpengaruh positif pada kinerja auditor. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka dihipotesiskan:

H<sub>6</sub>: Gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran.

## **METODE PENELITIAN**

Rancangan penelitian akan menjelaskan langkah awal sampai akhir tentang prosedur pelaksanaan penelitian yang membentuk proses dan hasil. Bab sebelumnya telah menjelaskan tentang latar belakang masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, kajian pustaka dan hipotesis penelitian. Selanjutnya adalah

menyiapkan data, menganalisis data dan menguji hipotesis sehingga dapat ditarik kesimpulan hasil dari penelitian tersebut.

Jenis data yang dianalisis dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan melalui kuisisioner dari responden. Secara metodologi penggunaan kuisisioner merupakan pengumpulan data dengan metode survei. Isi kuisisioner adalah daftar pertanyaan terstruktur yang ditujukan pada responden yang dipilih secara purposif. Berdasarkan hipotesis yang dirumuskan, terdapat tiga jenis variabel dalam penelitian ini yaitu variabel independen, variabel dependen, dan variabel moderasi. Variabel independen yang dioperasionalkan dalam penelitian ini adalah partisipasi anggaran dan profesionalisme, sedangkan variabel dependennya adalah senjangan anggaran dan variabel moderasi yaitu kemampuan pengawas internal dan gaya kepemimpinan. Teknis analisis yang digunakan untuk menganalisis data dan menguji hipotesis adalah analisis regresi linier berganda dan *Moderated regression analysis* (MRA). Sebelum dilakukan analisis regresi terlebih dahulu lakukanlah uji asumsi klasik yang terdiri dari uji normalitas dan uji heteroskedastisitas. Hasil analisis kemudian diinterpretasikan untuk menjawab permasalahan. Langkah terakhir dari penelitian ini adalah membuat suatu kesimpulan dan saran penelitian. Lokasi penelitian adalah di Pemerintah Provinsi Bali. Waktu penelitian adalah pada Tahun 2016 mengamati proses penyusunan anggaran yang melibatkan Pejabat Struktural di lingkungan Pemerintah Provinsi Bali, Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) dan Pengawas Internal.

Data kuantitatif adalah data yang berbentuk angka-angka dan dapat dihitung dengan satuan hitung berupa informasi mengenai laporan APBD tahun 2010-2014

Pemerintah Provinsi Bali, jumlah pejabat struktural Eselon II, III, dan IV di Pemerintah Provinsi Bali, data yang diperoleh dari kegiatan wawancara (*indepthinterview*) dengan narasumber dan pernyataan responden yang dinyatakan dalam angka-angka meliputi skor nilai dari jawaban responden dalam kuesioner penelitian. Data kualitatif adalah data yang tidak berupa angka-angka dan tidak dapat dinyatakan dalam satuan hitung. Dalam hal ini data kualitatif yang digunakan berupa proses penganggaran, permasalahan dalam penganggaran, dan susunan keanggotaan Tim Anggaran Pendapatan Daerah (TAPD).

Data primer diperoleh dari daftar pernyataan dalam bentuk kuesioner yang diberikan secara langsung kepada responden dan wawancara (*indepth interview*) dengan narasumber yang disertai dengan surat dan berita acara kegiatan wawancara. Langkah selanjutnya adalah hasil dari kuisisioner akan diolah yang dituangkan ke dalam pembahasan, kesimpulan dan saran. Kuesioner ini disertai surat permohonan kepada pejabat struktural eselon II sampai dengan eselon IV di SKPD Pemerintah Provinsi Bali sebagai responden penelitian. Data sekunder yang dipergunakan adalah data APBD Tahun anggaran 2010-2014 di Pemerintah Provinsi Bali, susunan keanggotaan Tim Anggaran Pendapatan Daerah (TAPD), jumlah pejabat struktural dan APIP di SKPD Pemerintah Provinsi Bali.

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek/subyek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tentang apa yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulan (Sugiyono, 2015:61). Populasi dalam penelitian ini adalah para pejabat struktural di lingkungan Pemerintah Provinsi Bali yang masih aktif sampai dengan bulan Maret 2016 sebanyak 956

orang. Pejabat Struktural Eselon II sebanyak 48 orang terdiri atas II Inspektur, Kepala Dinas, Kepala Badan, Kepala Biro dan Direktur Rumah Sakit Daerah. Pejabat Struktural Eselon III sebanyak 256 terdiri atas Kepala Bidang, Kepala Bagian. Pejabat Struktural Eselon IV sebanyak 660 orang terdiri atas para Kepala Seksi dan Kepala Sub Bagian. Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi (Sugiyono, 2015:62). Teknik pengambilan sampel mempergunakan sampel bertujuan (*purposive sampling*) yaitu mengambil sampel dari populasi berdasarkan suatu kriteria tertentu (Jogiyanto, 2007:79) yakni:pejabat struktural yang terlibat dalam penyusunan anggaran, mengelola anggaran belanja/pendapatan yang relatif besar, berasal dari SKPD yang pejabat strukturalnya terlibat langsung dalam penyusunan anggaran dengan jumlah paling sedikit 20 orang.

Populasi dalam penelitian ini adalah 956 orang (jumlah Eselon II, Eselon III, dan Eselon IV). Sampel penelitian ditentukan dengan rumus Slovin, yaitu:

$$n = \frac{N}{N(\alpha)^2 + 1}$$

$$n = \frac{956}{956(0,05)^2 + 1}$$

$$n = 282$$

Keterangan:

N = jumlah populasi n = jumlah sampel

e = presisi, ditetapkan 5% dengan tingkat kepercayaan 95%

Sesuai dengan rumus diatas, sampel yang akan diteliti adalah 282 orang. Jumlah sampel pada Tabel 2 adalah sejumlah 282 orang sebagai responden

penelitian yang terdiri atas 12 orang dari Pejabat Struktural Eselon II, 75 orang dari Pejabat Struktural Eselon III dan 195 orang dari Pejabat Struktural Eselon IV.

**Tabel 2.**  
**Prosedur Pengambilan Sampel**

No.	Eselon	Persentase Sampel	Jumlah Sampel
1.	Pejabat Struktural Eselon II	$40/956 \times 100\% = 4,2\%$	$4,2\% \times 282 = 12$ orang
2.	Pejabat Struktural Eselon III	$256/956 \times 100\% = 26,8\%$	$26,8\% \times 282 = 75$ orang
3.	Pejabat Struktural Eselon IV	$660/956 \times 100\% = 69\%$	$69\% \times 282 = 195$ orang
<b>Jumlah Sampel:</b>			<b>282 orang</b>

Sumber: data primer diolah (2016)

Variabel bebas atau independen yang dianalisis pada penelitian ini adalah partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) dan profesionalisme ( $X_2$ ). Variabel terikat atau dependen pada penelitian ini adalah senjangan anggaran ( $Y$ ). Variabel moderasi pada penelitian ini adalah kemampuan pengawas internal ( $X_3$ ) dan gaya kepemimpinan ( $X_4$ ).

**Tabel 3.**  
**Definisi Operasional Variabel**

Variabel	Indikator
Partisipasi penganggaran ( $X_1$ )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Keterlibatan dalam penyusunan usulan kegiatan</li> <li>- Keterlibatan dalam pembahasan usulan dengan Tim Anggaran</li> <li>- Frekuensi memberikan pendapat/usulan tentang anggaran kepada atasan</li> <li>- Frekuensi atasan meminta pendapat ketika anggaran disusun</li> <li>- Kontribusi dalam penyusunan anggaran (Triana, 2012)</li> </ul>
Profesionalisme ( $X_2$ )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tingkat pendidikan yang dimiliki</li> <li>- Kemampuan bekerja sama</li> <li>- Kemampuan berkomunikasi</li> <li>- Pemahaman informasi (Supriyatno, 2010)</li> </ul>
Kemampuan Pengawas Internal ( $X_3$ )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kemampuan memberikan koreksi atas kesalahan pencantuman indikator dan target kinerja</li> <li>- Kemampuan memberikan koreksi atas kesalahan pencantuman indikator dan target kinerja</li> <li>- Kemampuan memberikan koreksi atas kesalahan pencantuman indikator dan target kinerja</li> </ul>
Gaya Kepemimpinan ( $X_4$ )	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Komunikasi atasan dengan bawahan</li> <li>- Suasana kekeluargaan antara atasan dengan bawahan</li> <li>- Kepercayaan atasan dengan bawahan</li> </ul>



Senjangan Anggaran(Y)	(Arumsari, 2014)
	- Jumlah anggaran pendapatan yang dibuat lebih rendah dari seharusnya;
	- Jumlah anggaran belanja langsung yang dibuat lebih tinggi dari seharusnya.
	(Asak, 2014)

Sumber: data primer diolah (2016)

Analisis regresi digunakan untuk melihat ketergantungan variabel independen dengan satu atau lebih variabel dependen, dengan tujuan untuk mengestimasi nilai rata-rata dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui (Gujarati, 2003). Untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan model regresi linear sederhana dan regresi linear berganda dengan pendekatan uji interaksi atau *Moderated regression analysis* (MRA). Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kemampuan pengawas internal memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada kinerja anggaran Pemerintah Provinsi Bali, untuk mengetahui pengaruh kemampuan pengawas internal memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada kinerja anggaran Pemerintah Provinsi Bali, untuk mengetahui pengaruh gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran Pemerintah Provinsi Bali dan untuk mengetahui pengaruh gaya kepemimpinan memoderasi pengaruh profesionalisme pada senjangan anggaran Pemerintah Provinsi Bali.

Analisis regresi ini merupakan aplikasi khusus regresi linier berganda yang mana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Bentuk regresi ini dirancang untuk menentukan hubungan antar dua variabel yang dipengaruhi oleh variabel ketiga (variabel moderasi) (Suliyanto, 2011). Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

Analisis regresi linear berganda

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + e \quad \dots\dots\dots 1)$$

Analisis regresi moderasian

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_1 * X_3 + \beta_6 X_1 * X_4 + \beta_7 X_2 * X_3 + \beta_8 X_2 * X_4 + e \quad \dots\dots\dots 2)$$

Keterangan :

- Y = Senjangan Anggaran
- $\alpha$  = Konstanta
- $X_1$  = Partisipasi anggaran
- $X_2$  = Profesionalisme
- $X_3$  = Kemampuan Pengawas Internal
- $X_4$  = Gaya Kepemimpinan
- $X_1 * X_3$  = Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan kemampuan pengawas internal
- $X_1 * X_4$  = Interaksi antara partisipasi penganggaran dengan gaya kepemimpinan
- $X_2 * X_3$  = Interaksi antara profesionalisme dengan kemampuan pengawas internal
- $X_2 * X_4$  = Interaksi antara profesionalisme dengan gaya kepemimpinan
- $\beta_1 - \beta_8$  = Koefisien Regresi
- e = *error*

**HASIL DAN PEMBAHASAN**

Setelah uji asumsi klasik memperoleh hasil maka tahap selanjutnya adalah melakukan uji regresi linear berganda. Tabel 4 menunjukkan hasil uji regresi linear berganda dari variabel Partisipasi Penganggaran, Profesionalisme, Kemampuan Pengawas Internal, Gaya Kepemimpinan sebagai berikut:

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Regresi Linear Berganda**

No.	Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.	Hasil Uji Hipotesis
	Variabel	B	Std. Error	Beta		
1.	Partisipasi Penganggaran (X1)	-0,111	0,407	-0,223	0,000	Diterima

2.	Profesionalisme (X2)	-0,86	0,023	-0,248	0,000	Diterima
3.	Kemampuan Pengawas Internal (X3)	-0,125	0,15	-0,194	0,000	Diterima
4.	Gaya Kepemimpinan (X4)	-0,143	0,19	-0,342	0,000	Diterima
	<b>Konstanta</b>			28,629		
	Sig. F			0,000		
	<i>Adjusted R Square</i>			0,894		

Sumber : Data Primer diolah (2016)

$$Y = 28,629 - 0,111X_1 - 0,86X_2 - 0,125X_3 - 0,143X_4 + \varepsilon$$

Koefisien persamaan regresi tersebut menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan memiliki pengaruh negatif dengan variabel terikat yaitu senjangan anggaran. Hasil analisis regresi juga menunjukkan sebesar 0,894 yang berarti bahwa variabilitas variabel senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan sebesar 89,4 persen, sisanya sebesar 11,6 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.

Variabel partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0,111, profesionalisme ( $X_2$ ) sebesar -0,86, kemampuan pengawas internal ( $X_3$ ) sebesar -0,125, gaya kepemimpinan ( $X_4$ ) sebesar -0,143. Hal tersebut menggambarkan bahwa variabel partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan memiliki pengaruh negatif pada senjangan anggaran pada Pemerintah Provinsi Bali.

**Tabel 5.**  
**Hasil Analisis Regresi Moderasi (MRA)**

Variabel	Unstandardized Coefficients	Nilai t	Nilai Signifikan
$\alpha$	27,606	24,271	0,000
X1	-0,083	-1,483	0,139
X2	-0,068	-2,002	0,046
X3	-0,102	-1,675	0,095
X4	-0,113	-2,447	0,015

X1*X3	-0,011	-5,033	0,000
X1*X4	0,007	5,354	0,000
X2*X3	0,007	4,974	0,000
X2*X4	-0,005	-5,499	0,000
<b>Nilai Adjusted R Square = 0,908, Sig.= 0,000</b>			

Sumber: Data Primer diolah (2016)

$$Y = 27,606 - 0,083X_1 - 0,068X_2 - 0,102X_3 - 0,113X_4 - 0,011X_1 * X_3 + 0,007X_1 * X_4 + 0,007X_2 * X_3 - 0,005X_2 * X_4 + \varepsilon$$

Koefisien persamaan regresi moderasi tersebut menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan memiliki pengaruh negatif dengan variabel terikat yaitu senjangan anggaran. Hasil analisis regresi juga menunjukkan sebesar 0,908 yang berarti bahwa variabilitas variabel senjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variabel partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan sebesar 90,80 persen, sisanya sebesar 9,20 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.

Berdasarkan persamaan regresi moderasi menunjukkan bahwa variabel partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0,083, profesionalisme ( $X_2$ ) sebesar -0,068 kemampuan pengawas internal ( $X_3$ ) sebesar -0,102, gaya kepemimpinan ( $X_4$ ) sebesar -0,113. Hal tersebut menggambarkan bahwa variabel partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan memiliki pengaruh negatif pada senjangan anggaran pada Pemerintah Provinsi Bali. Sedangkan interaksi antara partisipasi penganggaran dengan kemampuan pengawas internal ( $X_1 * X_3$ ) memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0,011, interaksi antara partisipasi penganggaran dengan gaya kepemimpinan ( $X_1 * X_4$ ) sebesar 0,007, interaksi antara profesionalisme

dengan kemampuan pengawas internal( $X_2 * X_3$ ) sebesar 0,007 dan interaksi antara profesionalisme dengan gaya kepemimpinan( $X_2 * X_4$ ) sebesar -0,005.

Variabel kemampuan pengawas internal ( $X_3$ ) adalah *pure moderator* (moderator asli) dari pengaruh partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) terhadap senjangan anggaran (Y), variabel kemampuan pengawas internal tidak berfungsi sebagai variabel *predictor* (independen) tetapi langsung berinteraksi dengan variabel *predictor* lainnya (X). Variabel gaya kepemimpinan ( $X_4$ ) adalah *quasi moderator* (moderator semu) dari pengaruh partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) terhadap senjangan anggaran (Y), variabel gaya kepemimpinan berfungsi sebagai variabel *predictor* (independen) dan sekaligus juga berinteraksi dengan variabel *predictor* lainnya (X). Variabel kemampuan pengawas internal ( $X_3$ ) adalah *quasi moderator* (moderator semu) dari pengaruh profesionalisme ( $X_2$ ) terhadap senjangan anggaran (Y), variabel kemampuan pengawas internal berfungsi sebagai variabel *predictor* (independen) dan sekaligus juga berinteraksi dengan variabel *predictor* lainnya (X). Variabel gaya kepemimpinan ( $X_4$ ) adalah *quasi moderator* (moderator semu) dari pengaruh profesionalisme ( $X_2$ ) terhadap senjangan anggaran (Y), variabel gaya kepemimpinan berfungsi sebagai variabel *predictor* (independen) dan sekaligus juga berinteraksi dengan variabel *predictor* lainnya (X).

Uji kelayakan model/model fit-test (Uji F) digunakan untuk mengetahui apakah variabel bebas dan variabel moderasi mempengaruhi variabel terikat. Uji ini dilakukan sebelum melakukan pengujian terhadap hipotesis. Jika uji F menunjukkan hasil yang signifikan, maka variabel bebas mempengaruhi variabel

terikat, sehingga model yang digunakan layak untuk dilakukan pengujian hipotesis. Hasil analisis regresi untuk uji kelayakan model (uji F) pada Tabel 4 dan Tabel 5 diperoleh angka probabilitas/signifikansi sebesar  $0,000 < 0,05$ , sehingga dapat dinyatakan kelayakan model telah terpenuhi. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan memiliki pengaruh negatif pada senjangan anggaran pada Pemerintah Provinsi Bali. Hasil analisis regresi untuk uji kelayakan model diperoleh angka probabilitas/signifikansi sebesar  $0,000 < 0,05$ , sehingga  $H_{01}$ ,  $H_{02}$ ,  $H_{03}$ ,  $H_{04}$ ,  $H_{05}$  dan  $H_{06}$  ditolak dan  $H_{a1}$ ,  $H_{a2}$ ,  $H_{a3}$ ,  $H_{a4}$ ,  $H_{a5}$  dan  $H_{a6}$  diterima. Artinya, semua variabel independen maupun variabel moderasi merupakan penjelas yang signifikan pada variabel dependen.

Uji statistik t dimaksudkan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel bebas pada variabel terikat. Hasil uji t pada Tabel 5 menunjukkan pengaruh variabel partisipasi penganggaran, profesionalisme, kemampuan pengawas internal, gaya kepemimpinan pada senjangan anggaran Provinsi Bali.

Rumusan hipotesis 1 adalah partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) berpengaruh negatif pada senjangan anggaran ( $Y$ ). Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai koefisien beta ( $\beta_1$ ) adalah -0,111 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran sehingga hipotesis 1 diterima. Rumusan hipotesis 2 adalah profesionalisme ( $X_2$ ) berpengaruh negatif pada senjangan anggaran ( $Y$ ). Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai koefisien beta ( $\beta_2$ ) adalah -0,86 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan bahwa profesionalisme berpengaruh negatif pada senjangan

anggaran sehingga hipotesis 2 diterima.

Rumusan hipotesis 3 adalah kemampuan pengawas internal memperlemah pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil analisis regresi moderasi pada Tabel 5 menunjukkan nilai koefisien beta ( $\beta_5$ ) sebesar -0,011 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan kemampuan pengawas internal mampu memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran, artinya hipotesis 3 diterima. Sehingga kemampuan pengawas internal dapat memperlemah pengaruh negatif antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Rumusan hipotesis 4 adalah kemampuan pengawas internal memperkuat pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran. Tabel 5 menunjukkan nilai koefisien beta ( $\beta_7$ ) sebesar 0,007 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan interaksi kemampuan pengawas internal dan profesionalisme berpengaruh pada senjangan anggaran, artinya hipotesis 4 diterima. Sehingga kemampuan pengawas internal mampu memperkuat pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran.

Rumusan hipotesis 5 pada penelitian ini adalah gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Tabel 5 menunjukkan nilai koefisien beta ( $\beta_6$ ) sebesar 0,007 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan interaksi gaya kepemimpinan dan partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran, artinya hipotesis 5 diterima. Sehingga, gaya kepemimpinan mampu memperkuat pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Rumusan hipotesis 6 pada penelitian ini adalah gaya kepemimpinan

memperlemah pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran. Hasil analisis regresi pada Tabel 5 menunjukkan nilai koefisien beta ( $\beta_8$ ) sebesar -0,005 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan interaksi gaya kepemimpinan dan profesionalisme berpengaruh pada senjangan anggaran, artinya hipotesis 6 diterima. Sehingga, gaya kepemimpinan mampu memperlemah pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran. Hasil uji hipotesis 1 ( $H_1$ ) menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran dengan nilai koefisien beta ( $b_1$ ) sebesar -0,111 dan angka probabilitas/signifikansi sebesar  $0,000 < 0,05$ , berpengaruh negatif dan signifikan pada senjangan anggaran. Artinya, jika partisipasi penganggaran ditingkatkan, maka senjangan anggaran akan menurun. Sebaliknya, jika partisipasi penganggaran menurun, maka senjangan anggaran meningkat. Sehingga hipotesis 1 ( $H_1$ ) dapat dibuktikan kebenarannya. Didukungnya hipotesis 1 ini menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran ternyata tidak memicu bawahan untuk menciptakan senjangan dalam anggaran yang mereka susun.

Hasil pengujian atas hipotesis kedua ( $H_2$ ) menunjukkan bahwa profesionalisme dengan nilai koefisien beta ( $\beta_2$ ) adalah -0,86 angka probabilitas/signifikansi sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan bahwa profesionalisme berpengaruh negatif pada senjangan anggaran sehingga hipotesis pertama diterima. Semakin tinggi tingkat pendidikan dan pelatihan yang dimiliki pejabat yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran semakin meningkat pula pemahaman teknis tentang proses penganggaran. Semakin tinggi kemampuan bekerjasama dan berkomunikasi antara pejabat struktural semakin tinggi pula partisipasi dalam penyusunan anggaran. Sehingga, tingkat pendidikan,



kemampuan bekerjasama dan kemampuan berkomunikasi akan semakin meningkatkan profesionalisme pejabat penyusun anggaran yang semakin menurunkan peluang terjadinya senjangan anggaran. Penelitian ini sesuai dengan yang dilakukan oleh Martina Dinata Putra (2013), Adelia Luktya Arumsari (2014) dan Satwika Adhi Nugraha (2015) menunjukkan hasil bahwa variabel profesionalisme mempengaruhi kinerja internal auditor.

Selanjutnya, hasil uji hipotesis ketiga yaitu nilai koefisien beta ( $\beta_5$ ) sebesar -0,011 dengan  $p$ -value sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan kemampuan pengawas internal mampu memoderasi hubungan antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Koefisien regresi pada variabel moderasi ini bertanda negatif maka, dapat diinterpretasikan bahwa kemampuan pengawas internal dapat memperlemah hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Variabel kemampuan pengawas internal ( $X_3$ ) adalah *quasi moderator* (moderator semu) dari pengaruh partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) terhadap senjangan anggaran ( $Y$ ). Hasil uji hipotesis keempat menunjukkan nilai koefisien beta ( $\beta_7$ ) sebesar 0,007 dengan  $p$ -value sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan interaksi kemampuan pengawas internal dan profesionalisme berpengaruh pada senjangan anggaran. Hasil pengujian atas hipotesis keempat ( $H_4$ ) dalam penelitian ini menunjukkan interaksi kemampuan pengawas internal dan profesionalisme berpengaruh pada senjangan anggaran. Sehingga kemampuan pengawas internal mampu memperkuat pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran. Variabel kemampuan pengawas internal ( $X_3$ ) adalah *pure moderator* (moderator asli) dari pengaruh partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) terhadap senjangan anggaran

(Y), variabel kemampuan pengawas internal tidak berfungsi sebagai variabel *predictor* (independen) tetapi langsung berinteraksi dengan variabel *predictor* lainnya (X).

Hasil uji hipotesis kelima yaitu nilai koefisien beta ( $\beta_6$ ) sebesar 0,007 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan interaksi gaya kepemimpinan dan partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Sehingga, gaya kepemimpinan mampu memperkuat pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Variabel gaya kepemimpinan ( $X_4$ ) adalah *quasi moderator* (moderator semu) dari pengaruh partisipasi penganggaran ( $X_1$ ) terhadap senjangan anggaran (Y).

Hasil uji hipotesis yang keenam yaitu nilai koefisien beta ( $\beta_8$ ) sebesar -0,005 dengan *p-value* sebesar  $0,000 < 0,05$ , menunjukkan interaksi gaya kepemimpinan dan profesionalisme berpengaruh pada senjangan anggaran, artinya hipotesis 6 diterima. Sehingga, gaya kepemimpinan mampu memperlemah pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran. Variabel gaya kepemimpinan ( $X_4$ ) adalah *quasi moderator* (moderator semu) dari pengaruh profesionalisme ( $X_2$ ) terhadap senjangan anggaran (Y), variabel gaya kepemimpinan berfungsi sebagai variabel *predictor* (independen) dan sekaligus juga berinteraksi dengan variabel *predictor* lainnya (X).

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, dapat disimpulkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Profesionalisme berpengaruh negatif pada senjangan anggaran. Kemampuan

pengawas internal mampu memperlemah pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Kemampuan pengawas internal memperkuat pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran. Gaya kepemimpinan memperkuat pengaruh negatif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Gaya kepemimpinan memperlemah pengaruh negatif profesionalisme pada senjangan anggaran.

## REFERENSI

- Anthony P. 1989. *Manajement Control System*, Toponnan Company,Ltd.
- Ariani Wahyuningsih, A.A.A. 2010. “Pengaruh Profesionalisme, Etika Profesi, Tingkat Pendidikan dan Pengalaman Kerja pada Kinerja Auditor Inspektorat di Wilayah Provinsi Bali”.(tesis). Denpasar: Universitas Udayana.
- Atkinson, A. A, dan Robert S. Kaplan. 1998. Edisi 4. *Advanced Management Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Camman, C. 1976. “Effects of the Use of Control System”.*Accounting, Organizations, and Society*.Vol. 4.Hal.301-313.
- Dunk, A.S., dan H. Nouri. 1998. “Antecedents of Budgetary Slack: A Literature Review and Synthesis”. *Journal of Accounting Literature*, Vol.17. Pp. 72-96.
- Dunk, Alan S. dan Hector Perera. 1996. “The Incidence of Budgetary Slack: A Field Study Exploration”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, No. 10 (5), 649-664.
- Falikhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan *Group Cohesiveness* Dalam Hubungan Antara Partisipasi penganggaran dan *Budgetary Slack*.*Simposium Nasional Akuntansi X*, UNHAS Makassar, 26-28 Juli 2007.
- Gujarati, D. 2003. *Ekonometrika Dasar*. (Edisi Bahasa Indonesia). Penerbit Erlangga: Jakarta.
- Intan Piliandani, Ni Made 2015. “ Pengaruh Partisipasi penganggaran Pada Senjangan Anggaran di Universitas Udayana dengan Informasi Asimetri dan Motivasi sebagai Pemoderasi ”(tesis). Denpasar:Universitas Udayana.
- Jogiyanto. 2007. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi 2007. BPF: Yogyakarta

- Little, H.T., Magner, N.R., dan Welker, R.B.2002. "The Fairness of Formal Budgetary Procedures and Their Enactment: Relationship with manager behavior". *Group & Organization Management* 27.2
- Lukka, K. 1988. "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence". *Accounting, Organization, and Society* 13. hal. 281-301.
- Mahsun, Mohamad., Sulistyowati, Firma., dan Purwanugraha, H.A. 2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi kedua. Yogyakarta. BPFE.
- Martina Dinata Putri, Kompiang. 2013. "Pengaruh Independensi, Profesionalisme, dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor Pada Kantor Akuntan Publik di Bali". *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 4.1.
- Satwika Adhi Nugraha, Ida Bagus dan Ramantha, Wayan. 2015. "Pengaruh Profesionalisme, Etika Profesi dan Pelatihan Auditor terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali". *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.13.3 Desember (2015)*: 916-943.
- Siegel dan R. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*, South-Western Publishing, Ohio.
- Suartana. 2010. *Akuntansi Keperilakuan*. CV. Andi: Yogyakarta.
- Sugiyono. 2015. *Statistik Untuk Penelitian*. Cetakan Keduapuluhenam. CV. Alfabeta: Bandung.
- Suliyanto. 2011. *Ekonometrika Terapan: Teori & Aplikasi dengan SPSS*. CV Andi: Yogyakarta.
- Supriyatno. 2010. "Pengaruh Partisipasi Pejabat Struktural dalam Penyusunan Anggaran, Komitmen Organisasi, Profesionalisme dan Struktur Organisasi Pada Kinerja Manajerial Pemerintah Kota Denpasar" (*tesis*). Denpasar: Universitas Udayana.
- Trisnaningsih, Sri. 2007. Perbedaan Kinerja Auditor Dilihat Dari Segi Gender (Studi Empiris pada KAP di Jawa Timur. *Relevansi Teori dan Riset Akuntansi dalam Mempertanggung Sustainibilitas Sektor Swasta dan Peningkatan Kinerja Sektor Publik*. Simposium Nasional X, UNHAS Makasar, 26-28 Juli 2007.
- Young, S. M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on *budgetary slack*. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 829-842.