

**ANALISIS PERUBAHAN ALOKASI BELANJA DALAM
ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA DAERAH (APBA)
PROVINSI NAGGROE ACEH DARUSSALAM**

Jhon Andra Asmara

Fakultas Ekonomi Universitas Syiah Kuala

Abstract

This study analyzes changes in the Government of Aceh APBA using samples and data sourced from APBA-law documents the government change in Aceh, fiscal year 2006, 2007 and 2008. The data used is purely budgetary data and changing budget allocations for indirect spending and direct spending, which is kind of personnel expenditure, expenditure for goods and services, and capital expenditure, as well as the data is in SILPA research do with Why Based on the results of data analysis and discussion can be concluded that the Personnel expenditures significantly positively correlated with purchases of goods and services, but not correlated with capital expenditures, changes in regional budgets (APBA-P). Purchase of goods and services does not necessarily correlate with the magnitude of capital expenditures and Silpa last year did not affect the changes in the allocation and type of SKPA ceiling SKPA shopping.

Keyword; Budget, Revenue, Expenditure, Local Government

1. PENDAHULUAN

Pelaksanaan otonomi daerah yang dimulai pada tahun 2001 berdasar pada Undang-undang (UU) No. 22/1999 tentang pemerintahan daerah dan UU No. 25/1999 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah. Pemerintah kemudian menerbitkan beberapa Peraturan Pemerintah (PP) dan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) terkait dengan pemberian kewenangan lebih luas kepada daerah untuk mengelola sendiri keuangannya, di antaranya PP No.58/2005 tentang pengelolaan keuangan daerah dan Permendagri No. 13/2006 tentang pedoman pengelolaan keuangan daerah.

Pengelolaan keuangan daerah yang terdesentralisasi ternyata memiliki banyak persoalan. Pemerintah daerah (Pemda) belum sepenuhnya siap atau serius melaksanakan peraturan perundangan yang telah diterbitkan oleh Pemerintah. Beberapa kasus korupsi dan penyimpangan pengelolaan keuangan di Pemda yang kemudian terjadi, baik di pihak pemerintah daerah (eksekutif) maupun Dewan Perwakilan Rakyat Daerah atau DPRD (legislatif), dipandang sebagai akibat dari ketidaksiapan Pemda tersebut.

Pembuatan kebijakan pengalokasian sumberdaya dalam belanja daerah sarat dengan berbagai kepentingan (Abdullah dan Asmara, 2007). Ketika kepentingan tersebut merugikan masyarakat (*voters*), maka dapat disebut sebagai korupsi politik atau korupsi administratif (Martinez-Vazquez et al, 2004). Hal ini dapat terjadi dalam proses penyusunan APBA murni

yang akan dilaksanakan sejak awal tahun anggaran berkenaan dan perubahan APBA yang dilaksanakan pada triwulan ketiga tahun anggaran berkenaan.

Perubahan atas APBA (disebut juga APBA Perubahan atau APBA-P) yang sedang berjalan merupakan keniscayaan ketika asumsi-asumsi dan faktor-faktor lain yang *uncontrollable* ternyata tidak seperti yang diprediksi sejak awal, yakni saat kesepakatan atas kebijakan dan prioritas APBA ditandatangani. Di sisi lain, perubahan APBA merupakan sesuatu yang diharapkan Pemda untuk menjamin bahwa program yang sedang berjalan dapat tercapai kinerjanya seperti yang ditetapkan sebelumnya. Selain itu, perubahan APBA dimaksudkan untuk memanfaatkan perubahan (terutama kenaikan) pendapatan selama tahun anggaran berjalan, sehingga pada akhir tahun tidak menyisakan sisa dana berupa sisa lebih perhitungan anggaran (SILPA) yang besar.

Secara teoretis, penganggaran suatu komponen belanja dapat terpisah dari belanja lainnya. Belanja pegawai ditentukan berdasarkan regulasi yang berlaku di daerah, seperti Peraturan Pemerintah (PP), Keputusan Presiden (Keppres), Peraturan/Keputusan Menteri Keuangan (PMK/KMK), Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permedagri), dan peraturan daerah (Perda). Sementara belanja barang dan jasa disesuaikan dengan kebutuhan daerah, mengikuti harga yang berlaku, dan diatur dalam surat keputusan Kepala Daerah.

Namun, dalam menentukan besaran alokasi untuk belanja barang dan jasa umumnya didasarkan pada beban kerja yang ada di setiap SKPA, yang tergambar dari banyaknya eselon di SKPA yang bersangkutan. Jumlah eselon berbanding lurus dengan jumlah pegawai, sehingga dapat disimpulkan bahwa kebutuhan alokasi belanja untuk belanja pegawai berkorelasi positif dengan belanja barang dan jasa.

Belanja modal (*capital expenditures*) merupakan belanja yang dibutuhkan untuk menyediakan aset tetap yang dibutuhkan SKPA, baik untuk operasional maupun untuk melaksanakan fungsi pelayanan publik SKPA yang bersangkutan. Di dalam jenis belanja modal diperhitungkan total kebutuhan dana untuk pengadaan aset ditambah pajak dan marjin keuntungan pihak ketiga yang akan menjadi pelaksana kegiatan pengadaan dimaksud. Artinya, dalam mengalokasikan belanja modal tidak diperhitungkan implikasinya terhadap belanja pegawai dan pemeliharaan, ataupun belanja barang dan jasa lainnya.

Meskipun perubahan APBA dapat terjadi karena alasan ekonomi, politik, dan sosial, namun pada umumnya disebabkan faktor finansial dan kebutuhan fiskal. Salah satu alasan utama dalam hal ini adalah telah diketahuinya secara pasti (definitif) besaran angka SILPA (lebih perhitungan anggaran) tahun anggaran sebelumnya pada pertengahan tahun berjalan. Artinya, sisa uang di kas daerah bisa dialokasikan kembali (*rebudgeting*) ke dalam tahun anggaran berjalan. Dengan demikian, besaran SILPA definitif akan mempengaruhi perubahan alokasi anggaran untuk SKPA. Hal ini juga diatur dalam Pasal 81 PP No. 58/2005 dan pasal 154 ayat (1) Permendagri No.13/2006.

2. STUDY SEBELUMNYA DAN HIPOTESIS PENELITIAN

Proses Penyusunan APBA dan Perubahan APBA

Penganggaran berbasis kinerja mulai diterapkan di Indonesia berdasarkan PP No. 105/2000 dan Kepmendagri No. 29/2002 pada tahun anggaran 2003 atau 2004, tergantung kesiapan masing-masing daerah. Kedua peraturan ini kemudian direvisi dengan

JURNAL TELAAH & RISET AKUNTANSI

Vol. 3. No. 2 Juli 2010

Hal. 155-172

diterbitkannya PP No. 58/2005 dan Permendagri No. 13/2006 (yang terakhir direvisi dengan Permendagri No. 59/2007). Pendekatan baru ini berbeda dengan pendekatan *line-item* dan *incremental* yang sebelum otonomi daerah digunakan oleh seluruh Pemda di Indonesia secara tersentralisasi. Anggaran kinerja pada dasarnya mendorong partisipasi dari seluruh *stakeholders* sehingga tujuan pencapaian hasil sesuai dengan kebutuhan daerah dan masyarakat. Dalam hal ini, DPRD sebagai legislatif diberi kesempatan untuk berperan aktif dalam penyusunan kebijakan publik dan anggaran serta penetapan anggaran sebagai produk hukum (disebut peraturan daerah atau Perda).

Proses penyusunan anggaran dalam penganggaran kinerja dimulai dari satuan kerja perangkat daerah (SKPA) –di Aceh disebut satuan kerja perangkat Aceh (SKPA) yang ada di Pemda, seperti dinas, badan, sekretariat, dan kantor, melalui dokumen usulan anggaran yang disebut Rencana Anggaran Satuan Kerja/RASK (Kepmendagri No. 29/2002) atau Rencana Kerja dan Anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah/RKA-SKPD (Permendagri No. 13/2006). Setiap satuan kerja mengajukan dua jenis belanja, yakni belanja tidak langsung¹ dan belanja langsung.² Jumlah belanja tidak langsung relatif sama untuk setiap tahun, dan walaupun berubah, maka perubahan tersebut tidak signifikan. Sementara belanja langsung adalah belanja yang diusulkan sesuai dengan kebutuhan masing-masing satuan kerja dalam melaksanakan fungsinya sebagai pemberi pelayanan kepada masyarakat.

Sebelum SKPD menyusun RKA-SKPD, terlebih dahulu disusun kebijakan, prioritas dan plafon anggaran oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) yang kemudian disepakati oleh kepala daerah dengan Pimpinan DPRA dalam bentuk penandatanganan sebuah Nota Kesepakatan. Dokumen ini disebut Kebijakan Umum APBA (KUA) dan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS), yang merupakan pedoman bagi SKPA dalam menyusun RKA-SKPA.

Usulan dari SKPA kemudian diteliti oleh TAPA untuk dinilai kelayakannya (berdasarkan urgensi dan ketersediaan dana) diakomodasi dalam Rancangan APBA (RAPBA) yang akan disampaikan kepada DPRA oleh Kepala Daerah. Panitia Anggaran (Panggar) yang dibentuk DPRA akan mempelajari dan membahas RAPBA ini dengan TAPA, sebelum ditetapkan menjadi Peraturan Daerah tentang APBA oleh Kepala Daerah dan DPRA.

Dalam pembahasan anggaran, eksekutif dan legislatif membuat kesepakatan-kesepakatan yang dicapai melalui *bargaining* sebelum anggaran ditetapkan sebagai suatu produk hukum (peraturan daerah atau Perda). Anggaran yang telah ditetapkan menjadi acuan bagi eksekutif untuk melaksanakan aktivitasnya dalam pemberian pelayanan kepada publik dan salah satu acuan bagi legislatif untuk melaksanakan fungsi pengawasan dan penilaian kinerja eksekutif dalam laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBA oleh kepala daerah kepada DPRA.

Proses penyusunan dan pembahasan anggaran memiliki penekanan yang berbeda. RAPBA merupakan output dari penyusunan anggaran dengan pendekatan teknokratik, sementara pembahasan RAPBA merupakan bentuk implementasi dari pendekatan politik. Panitia anggaran legislatif berperan sebagai *advocates* atau pembela kepentingan publik, yang berupaya untuk menaikkan apropriasi untuk tujuan-tujuan tertentu, sedangkan tim

¹ Dulu disebut belanja rutin, yakni belanja operasional yang tidak menghasilkan aktiva tetap.

² Dulu disebut belanja pembangunan. Belanja ini bersifat variabel atau berhubungan langsung dengan aktivitas/kegiatan. BOP tidak menghasilkan aktiva tetap, sementara BM menghasilkan aktiva tetap, seperti jalan, jembatan, bangunan, kendaraan, dan peralatan.

JURNAL TELAAH & RISET AKUNTANSI

Vol. 3. No. 2 Juli 2010

Hal. 155-172

anggaran eksekutif disebut *guardians*, yang berusaha untuk menjaga tercapainya keseimbangan anggaran (*balanced budget*), memperkirakan risiko dan ketidakpastian pendapatan pada masa yang akan datang, dan mewakili kepentingan pembayar pajak (Wildavsky dalam Hagen et al., 1996).

Perubahan APBA mengikuti alur yang sama dengan penyusunan APBA, yakni dimulai dengan usulan dari SKPA, KUA/PPAS, RAPBA-P, dan APBA-P. Namun, latar belakang dan tujuannya agak berbeda. Beberapa alasan mengapa perubahan APBA dilakukan adalah:

- a. Perlunya perubahan target kinerja, baik untuk pendapatan, belanja, maupun pembiayaan karena perkembangan terbaru yang terjadi di daerah. Misalnya, investasi selama tahun berjalan telah berfungsi/memberikan dampak terhadap pelayanan publik atau pendapatan asli daerah (PAD).
- b. Perlunya perubahan alokasi anggaran untuk belanja karena adanya kebijakan dari Pemerintah atau Pemerintah Provinsi. Hal ini bisa terjadi, misalnya, karena Pemerintah atau Pemerintah Provinsi memberikan alokasi anggaran yang bersifat khusus (*specific grants*) yang sebelumnya tidak masuk dalam APBA, penerimaan pegawai negeri baru, kenaikan gaji PNS, dan sebagainya.
- c. Perlunya perubahan alokasi anggaran untuk belanja karena adanya kondisi *force majeure* yang *unpredictable*, seperti bencana alam, bencana sosial, dan sebagainya.
- d. Kondisi lain yang menyebabkan program/kegiatan tidak bisa diselesaikan selama tahun anggaran berjalan.

Pasal 81 PP No. 58/2005 tentang pengelolaan keuangan daerah dan pasal 154 ayat (1) Permendagri No.13/2006 menyatakan bahwa Penyesuaian APBA dengan perkembangan dan/atau perubahan keadaan, dibahas bersama DPRD dengan pemerintah daerah dalam rangka penyusunan prakiraan perubahan atas APBD tahun anggaran yang bersangkutan, apabila terjadi:

- a. Perkembangan yang tidak sesuai dengan asumsi kebijakan umum APBD;
- b. Keadaan yang menyebabkan harus dilakukan pergeseran anggaran antar unit organisasi, antarkegiatan, dan antarjenis belanja;
- c. Keadaan yang menyebabkan saldo anggaran lebih tahun sebelumnya harus digunakan untuk tahun berjalan;
- d. Keadaan darurat; dan
- e. Keadaan luar biasa.

Perubahan APBA hanya dapat dilakukan 1 (satu) kali dalam 1 (satu) tahun anggaran, kecuali dalam keadaan luar biasa, keadaan yang menyebabkan estimasi penerimaan dan/atau pengeluaran dalam APBA mengalami kenaikan atau penurunan lebih besar dari 50% (lima puluh persen). Pemerintah daerah mengajukan rancangan peraturan daerah tentang perubahan APBA tahun anggaran yang bersangkutan untuk mendapatkan persetujuan DPRA

sebelum tahun anggaran yang bersangkutan berakhir. Persetujuan DPRA terhadap rancangan peraturan daerah selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan sebelum berakhirnya tahun anggaran.³

Hubungan Keagenan Dalam Penganggaran Publik

³ Pasal 82-83 PP No.58/2005.

Teori keagenan yang menjelaskan hubungan prinsipal dan agen berakar pada teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi (DeGeorge, 1992 dalam Smith & Bertozzi, 1998). Teori keagenan menganalisis susunan kontraktual di antara dua atau lebih individu, kelompok, atau organisasi. Salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak, baik secara implisit maupun eksplisit, dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan bahwa agen akan bertindak/melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan oleh prinsipal (dalam hal ini terjadi pendelegasian wewenang). Lupia & McCubbins (2000) menyatakan: *delegation occurs when one person or group, a principal, select another person or group, an agent, to act on the principal's behalf*. Menurut Ross (1973) contoh-contoh hubungan prinsipal-agen sangat lah universal.

Hubungan prinsipal-agen terjadi ketika tindakan seorang individu mempengaruhi individu yang lain (Stiglitz, 1987 dalam Gilardi, 2001) atau dalam perumusan lain: *whenever one individual depends on the action of another* (Pratt & Zeckhauser, 1985 dalam Gilardi, 2001). Kesepakatan-kesepakatan dibentuk dalam struktur institusional pada berbagai tingkatan, seperti norma perilaku dan konsep kontrak. Lingkungan institusional juga mempengaruhi aturan formal yang berlaku, legislasi (yang mengatur tanggungjawab dan kompetensi institusional), prosedur anggaran, dan *governance structures* di mana proses anggaran dilaksanakan, serta transaksi dinegosiasikan, dimonitor dan dipaksakan (*enforced*).

Stiglitz (1999:203) menyatakan bahwa masalah keagenan terjadi pada semua organisasi, baik organisasi publik maupun privat. Lane (2003a, 2003b) menganalisis bagaimana pengaplikasian teori *principal-agent* dalam sektor publik, khususnya pemerintah. Menurut Lane, analogi teori perusahaan dan teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik. Menurut Lane (2000:12-13), *"...the modern democratic state is based on a set of principal-agent relationships in the public sector."* Pendapat ini sejajar dengan pandangan Moe (1984) tentang konsep ekonomika organisasi sektor publik dengan menggunakan penjelasan teori keagenan.

Carr & Brower (2000) menyatakan bahwa model keagenan yang sederhana mengasumsikan dua pilihan dalam kontrak: (1) *behavior-based*, yakni prinsipal harus memonitor perilaku agen dan (2) *outcome-based*, yakni adanya insentif untuk memotivasi agen untuk mencapai kepentingan prinsipal. Para teoretisi berpegang pada proposisi bahwa *agents behave opportunistically toward principals*. Carr & Brower (2000) memberi penegasan: *"opportunism implies that whenever cooperation among people requires one party (principal) to delegate responsibility to another (agency), losses due to agent self-interest can be expected to result."*

Menurut Andvig et al. (2001) *principal-agent model* merupakan rerangka analitik yang sangat berguna dalam menjelaskan masalah insentif dalam institusi publik, yang memiliki dua kemungkinan kondisi, yakni (1) terdapat beberapa prinsipal dengan masing-masing tujuan dan kepentingan yang tidak koheren dan (2) *the principal(s) may also be corrupt and not acting in the interest of the society but pursuing his or her narrow self-interest*.

Christensen (1992) menyatakan teori prinsipal-agen dapat menjadi alat analitis untuk penyusunan dan pengimplementasian anggaran publik. Lebih jauh Smith & Bertozzi (1998) berpandangan bahwa *the application of principal-agent models by practitioners offers a more powerful analytic tool for both preparing and implementing public budget."*

Asumsi-asumsi keperilakuan (*behavioural assumptions*) dalam teori *public choice* menyatakan bahwa politisi terutama berkepentingan dengan memaksimalkan prospek untuk dipilih kembali dan birokrat terutama berkepentingan dengan memaksimalkan kenikmatan

JURNAL TELAAH & RISET AKUNTANSI

Vol. 3. No. 2 Juli 2010

Hal. 155-172

(*enjoyment*), yang berasal dari pemanfaatan fasilitas tempat kerja (misalnya prestise dan pengaruh) (Von Hagen, 2002).

Menurut Moe (1984), terdapat berbagai hubungan keganenan dalam penganggaran di pemerintahan, yakni antara pemilih-legislatur, legislatur-pemerintah, menteri keuangan-pengguna anggaran, perdana menteri-birokrat, dan pejabat-pemberi pelayanan. Hal yang sama dikemukakan juga oleh Gilardi (2001) dan Strom (2000), yang melihat hubungan keganenan sebagai hubungan pendelegasian (*chains of delegation*), yakni pendelegasian dari masyarakat kepada wakilnya di parlemen, dari parlemen kepada pemerintah, dari pemerintah kepada seorang menteri, dan dari pemerintah kepada birokrasi.

Secara umum dapat dikatakan bahwa *delegation is certainly problematic and entails danger* (Lupia & McCubbins, 2000). Dalam demokrasi modern, setidaknya terdapat empat ciri pendelegasian (Lupia & McCubbins, 2000), yakni: (1) adanya prinsipal dan agen, (2) kemungkinan terjadinya konflik kepentingan, (3) adanya asimetri informasi, dan (4) prinsipal kemungkinan dapat mengurangi masalah keganenan. Oleh karena itu, Kasper & Streit (2001:324) mengingatkan bahwa *the agent of government*, apakah aturan turun-temurun yang ada, anggota legislatif, menteri atau pejabat yang ditunjuk, senantiasa menghadapi godaan untuk bertindak seseuai dengan kepentingan pribadinya. Adanya asimetri informasi di antara eksekutif-legislatif dan legislatif-pemilih menyebabkan terbukanya ruang bagi terjadinya perilaku oportunistik dalam proses penyusunan anggaran, yang justru lebih besar daripada di dunia bisnis yang memiliki *automatic checks* berupa persaingan.

Hubungan keganenan di pemerintahan melibatkan eksekutif, legislatif, dan publik (*voters*) (Fozzard, 2001; Moe, 1986). Legislatif mendelegasikan otoritas atau kewenangan kepada eksekutif sebagai *expert agent* untuk melaksanakan suatu tindakan (*action*) (Lupia & McCubbins, 1994). Legislatif juga berposisi sebagai agen dari pemilih atau publik (Andvig et al., 2001; Lupia & McCubbins, 2000) karena mereka adalah representasi dari publik yang diberi kewenangan untuk membuat keputusan tentang penggunaan dana-dana publik (Von Hagen, 2002). Oleh karena publik adalah prinsipal bagi eksekutif dan legislatif, maka publik disebut juga *the ultimate principals* (Mitchell, 2000).

Dalam konteks pembuatan kebijakan publik di pemerintahan termasuk penganggaran, oportunitas agen dapat berupa *rent-seeking* ataupun korupsi (Andvig et al., 2001). Apabila aktivitas tersebut dilaksanakan selama proses pengalokasian sumberdaya maka keputusan yang mendominasi adalah keputusan politik, bukan ekonomi atau administratif, sehingga disebut korupsi politis (*political corruption*) dan ketika dilakukan setelah anggaran ditetapkan atau saat anggaran dilaksanakan, maka keputusan ekonomi atau administratif lebih dominan daripada keputusan politik sehingga oportunitas ini disebut korupsi administratif (*administrative corruption*) (Garamfalvi, 1997; Martinez-Vasquez et al., 2004).

Dalam hubungan keganenan di antara politisi dan *public servants*, masalah keganenan terkait pengalokasian sumberdaya muncul ketika pendekatan partisipatif diimplementasikan. Pejabat publik yang dipilih (*elected*) memiliki bawahan (*subordinates*) sebagai pelaksana yang ditunjuk atau ditempatkan dengan didasarkan pada prinsip-prinsip birokrasi. Penganggaran partisipatif merupakan pendekatan yang menghasilkan penetapan target *output* dan *outcome* berdasarkan pelibatan bawahan dan masyarakat.

Halim dan Abdullah (2006) menyatakan bahwa masalah keganenan di pemerintahan daerah belangsung secara terus menerus dan saling terkait pada semua tingkatan. Peraturan perundangan sendiri adalah salah satu bentuk kontrak yang bersifat

semi-given, yakni dibentuk berdasarkan konstitusi oleh mekanisme politik pada level pemerintahan yang lebih tinggi. Oleh karena itu, kepala SKPA adalah agen bagi kepala daerah dan kepala daerah adalah agen bagi DPRA.

Namun, mengingat kontrak yang terjadi di antara pihak-pihak di pemerintahan daerah ini tidak dinyatakan secara eksplisit hitam di atas putih, sehingga berimplikasi pada proses *monitoring* dan *control*, maka bentuk kontrak ini sering disebut kontrak yang tidak lengkap (*incomplete contract*). Mekanisme pertanggungjawaban dari agen ke prinsipal menjadi berbeda dengan yang terjadi dalam bisnis, dimana kontrak dinyatakan secara tegas, rinci, dan mencatumkan sanksi bagi agen yang melakukan pelanggaran atas kontrak.

Masalah Keagenan dalam Penggaran Pemerintah Daerah

Proses penganggaran partisipatif di pemerintahan daerah menempatkan SKPA pada posisi yang sangat penting dan menentukan. Mekanisme musyawarah perencanaan pembangunan nasional (Musrenbang) yang diatur dalam UU No. 25/2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional melibatkan masyarakat dalam pengidentifikasian permasalahan dan kebutuhan pelayanan publik dan anggaran yang perlu dialokasikan kemudian. Dalam proses Musrenbang ini, dibentuk Forum SKPA yang mempertemukan SKPA dengan masyarakat untuk membahas kebutuhan masyarakat yang akan diberikan atau dilayani oleh SKPA yang bersangkutan. Output dari Musrenbang ini adalah rencana kerja pemerintah daerah (RKPD).

Diskusi antara SKPA dan masyarakat dalam Forum SKPA semestinya seimbang. Namun, keunggulan informasi dan kewenangan yang dinyatakan tegas dalam peraturan perundangan, khususnya Peraturan daerah (Perda) tentang Organisasi Perangkat Daerah, menempatkan masyarakat selaku *the ultimate principals* berada pada posisi lemah. Hubungan di antara kedua pihak menjadi tidak setara, sehingga melahirkan *moral hazard* di pihak SKPA selaku *public servants*. SKPA memiliki kecenderungan merancang program dan biaya-biaya yang berbeda dengan preferensi publik. Hal seperti ini juga terjadi di negara-negara di Amerika Latin (Hallerberg dan Marier, 2004).

Masalah keagenan muncul pada saat SKPA diberi kewenangan menentukan jumlah kebutuhan anggaran untuk melaksanakan program dimaksud. Ada kecenderungan dilakukan penggelembungan anggaran (*mark-up*) sehingga alokasi yang diperoleh SKPA menjadi lebih besar dari yang seharusnya. Secara garis besar, praktik *mark-up* dalam menentukan alokasi biaya sebuah kegiatan dalam proses penyusunan APBA meliputi:

- a. Penentuan Standar Harga Barang dan Jasa (SHBJ) yang ditetapkan dengan keputusan kepala daerah. SHBJ disusun berdasarkan pengamatan atas harga berlaku di pasar ditambah dengan persentase tertentu untuk mengantisipasi inflasi atau kenaikan harga pada masa yang akan datang.
- b. Menentukan kebutuhan *input*, yakni sumberdaya yang dibutuhkan, yang meliputi personil, perlengkapan, peralatan, dan dokumen. *Mark-up* anggaran dapat terjadi ketika komponen-komponen input ini dinyatakan lebih besar dari yang seharusnya. Misalnya, sebuah kegiatan membutuhkan kebutuhan kertas 5 rim, ternyata dianggarkan 7 rim, atau membutuhkan 6 orang personil pelaksana, ternyata dialokasikan 9 orang. Akibatnya, anggaran untuk membeli perlengkapan atau membayar honorarium menjadi lebih besar.

- c. Menentukan durasi waktu pelaksanaan kegiatan dan program. Lamanya waktu pelaksanaan kegiatan akan menyebabkan anggaran membengkak, misalnya untuk listrik, makan-minum, dan perjalanan dinas.

Dalam proses perubahan APBA, perilaku *moral hazard* ini juga dapat terjadi. Selain melakukan *mark-up* atas kebutuhan biaya, niatan (*intention*) untuk berperilaku oportunistik sudah dapat terjadi sejak awal penyusunan APBA. APBA-P sering menjadi “wadah” untuk menampung “titipan” yang tidak terakomodasi dalam APBA. Hal ini berimplikasi pada penyusunan APBA-P yang tidak lagi secara penuh mengikuti prinsip anggaran berbasis kinerja.

Secara teknis, pengalokasian sumberdaya dalam belanja di APBA-P pada masing-masing SKPA mencakup komponen-komponen belanja langsung dan tidak langsung. Belanja langsung adalah belanja yang digunakan untuk melaksanakan kegiatan, yang terdiri dari jenis belanja pegawai berupa honorarium, belanja barang dan jasa, dan belanja modal. Sementara belanja tidak langsung hanya terdiri dari belanja pegawai berupa gaji dan tunjangan-tunjangan.

Diskresi SKPA dan perilaku moral hazard dapat terjadi ketika mengalokasikan belanja langsung. Dalam menyusun perubahan APBA, SKPA bisa saja mengusulkan belanja-belanja yang tidak dibutuhkan atau pengeluarannya sudah dilakukan pada masa lalu (meskipun belum dianggarkan). Untuk menghindari terjadinya hal ini, Pemerintah mengatur lebih jauh dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) tentang Pedoman Penyusunan APBA dan Perubahan APBA. Untuk tahun anggaran 2007 diterbitkan Permendagri No.26/2006 dan untuk tahun anggaran 2008 diterbitkan Permendagri No.30/2007.

Di dalam kedua Permendagri tersebut dinyatakan bahwa prioritas dalam APBA-P adalah untuk menyelesaikan program/kegiatan yang anggarannya terlalu kecil dialokasikan dalam APBA atau adanya keharusan untuk merevisi target kinerja sebagai konsekuensi kebijakan Pemerintah yang terbit setelah APBA ditetapkan. Akan tetapi, urgensi yang dimaksud dalam Permendagri tersebut bisa diartikan berbeda oleh SKPA, sehingga SKPA justru lebih mengutamakan preferensinya dalam penentuan alokasi anggaran belanja.

Dalam perspektif ilmiah, kajian tentang keterkaitan antarkomponen belanja merupakan isu yang menarik. Salah satu penelitian yang dilakukan untuk konteks pemerintahan daerah di Indonesia dilakukan oleh Syukur Selamat (2006), yang menganalisis hubungan antara belanja modal dengan belanja operasional dan pemeliharaan. Dia menemukan bahwa belanja modal dan belanja operasional dan pemeliharaan secara statistik tidak berhubungan, namun menegaskan bahwa ada keberpihakan pemerintah daerah kepada publik dalam pengalokasian anggaran belanja.

Penelitian lainnya dilakukan oleh Kurniasari (2007), yang menemukan bahwa Hasil penelitian menunjukkan pada Pemerintah Kota/Kabupaten di Daerah Istimewa Yogyakarta dalam mengklasifikasikan belanja ke dalam aparatur daerah dan pelayanan publik terdapat ketidakseragaman. Temuan ini memberikan arti bahwa pengklasifikasian antara aparatur daerah dan pelayanan publik tidak bermakna, hanya seolah-olah menunjukkan adanya keberpihakan pada publik/masyarakat.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Data dan Sampel

Penelitian ini menganalisis perubahan APBA di Pemerintah Aceh dengan menggunakan sampel dan data yang bersumber dari dokumen Perda APBA-Perubahan pemerintah Aceh, tahun anggaran 2006, 2007 dan 2008. Data yang digunakan adalah data anggaran murni dan anggaran yang mengalami perubahan untuk alokasi anggaran belanja tidak langsung dan belanja langsung, yakni jenis belanja pegawai, belanja barang dan jasa, dan belanja modal, serta data SILPA.

Pengukuran Variabel Penelitian

Variabel penelitian yang dianalisis dan pengukurannya adalah sebagai berikut:

- Plafon SKPA (diberi nama variabel *PLAFONS*): diukur dengan besaran selisih antara plafon APBA murni dengan APBA-P.
Plafon SKPA menunjukkan besaran alokasi sumberdaya yang ditetapkan dalam Perda APBA dan APBA-P oleh DPRD dan Kepala Daerah. Besaran plafon atau pagu anggaran mencakup seluruh belanja SKPA, yakni belanja tidak langsung (belanja pegawai berupa gaji dan tunjangan) dan belanja langsung (belanja honorarium, belanja barang dan jasa, dan belanja modal).
- Belanja pegawai (diberi nama variabel *BP_S*): diukur dengan besaran selisih antara belanja pegawai dalam APBA murni dengan APBA-P, termasuk di dalamnya belanja langsung dan tidak langsung SKPA. Belanja pegawai terdiri dari belanja gaji dan tunjangan ditambah dengan belanja honorarium. Dengan demikian, di dalam belanja pegawai ini tercakup belanja tidak langsung dan belanja langsung.
- Belanja barang dan jasa (diberi nama variabel *BBJ_S*): diukur dengan besaran selisih antara belanja barang dan jasa antara APBA murni dengan APBA-P. BBJ berbeda untuk setiap SKPA, tergantung pada beban kerja dan jumlah aktifitas yang diselenggarakan oleh SKPA bersangkutan. BBJ merupakan bagian dari belanja kegiatan, yang bisa cukup besar untuk kegiatan yang bersifat pelatihan/workshop karena mencakup pembelian alat tulis kantor atau ATK, honorarium, dan belanja sewa tempat/fasilitas lainnya.
- Belanja modal (diberi nama variabel *BM_S*): merupakan belanja yang dialokasikan untuk menghasilkan aset tetap. Belanja modal tidak mencakup belanja lain di luar yang dikontrakkan kepada pihak ketiga atau berupa harga beli jika pengadaan aset tetap tidak dilakukan secara swakelola.
- Sisa lebih perhitungan anggaran (SILPA) tahun anggaran sebelumnya merupakan sisa kas tahun anggaran sebelumnya (dalam penelitian ini berarti saldo kas per 31 Desember 2006), yang menjadi salah satu alasan utama dilakukannya perubahan anggaran (APBA-P) pada tahun 2007. Jumlah SILPA definitif 2006 per 31 Desember 2006 diperoleh setelah BPK menyampaikan LHP (laporan hasil pemeriksaan) atas laporan keuangan tahun anggaran 2006 kepada DPRD sehingga bisa dijadikan dasar untuk melakukan perubahan APBA, karena SILPA ini biasanya berbeda dengan estimasi SILPA yang tercantum dalam APBA.

Alat Analisis

Alat analisis yang digunakan adalah uji beda, korelasi, dan regresi. Secara singkat, tujuan penggunaan alat statistika ini adalah:

1. Analisis deskriptif: menjabarkan besaran nilai maksimum, minimum, dan rata-rata data yang dianalisis.
2. Analisis korelasi: Analisis ini digunakan untuk menjelaskan bagaimana keterkaitan antar-rekening belanja dalam APBA dan APBA-P. Dalam hal ini dapat diungkapkan bagaimana pola perubahan sehingga bisa ditarik kesimpulan tentang pola perubahan dan kaitannya dengan perilaku oportunistik para *actors* yang terlibat dalam penyusunan APBA dan APBA-P.
3. Analisis Regresi: Alat prediksi ini digunakan untuk melihat pengaruh sisa lebih perhitungan anggaran (SILPA) tahun anggaran sebelumnya terhadap plafon SKPA, belanja pegawai, belanja barang dan jasa, dan belanja modal.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan statistik deskriptif yang dihasilkan dari pengolahan data dengan menggunakan *software* SPSS diperoleh hasil seperti ditunjukkan dalam Tabel IV-1 berikut:

Tabel IV-1
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PLAFONS	63	59230000.00	4350300500.0	569094411.54	817330108.3
BP_S	63	10244000.00	1458900260.0	122761100.30	264402755.3
BBJ_S	63	5213398.00	872296251.00	177182990.21	220477021.8
BM_S	63	6898970.00	4198288256.0	288034825.05	644290812.7
SILPA_S	63	75859733	165907600	120972077	160317120
Valid N (listwise)	63				

Jumlah sampel data yang dianalisis adalah 63 dengan deskripsi seperti berikut ini. Perubahan plafon atau pagu anggaran SKPA (*PLAFONS*) paling tinggi berjumlah Rp4.350.300.500 dan terendah Rp59.230.000, dengan rerata Rp569.094.411,54. Perbedaan angka maksimum dan minimum ini cukup besar karena adanya ketidakeragaman dalam besaran SKPA (*agency size*), selain karena ada perbedaan dalam prioritas pembangunan pada setiap tahun anggaran dan terjadinya perubahan anggaran dalam masa anggaran berjalan.

Rata-rata perubahan Belanja Pegawai (*BP_S*) adalah sebesar Rp122.761.100,30, tertinggi Rp1.458.900.260 dan terendah Rp10.244.000. Adanya pengumuman kenaikan gaji dan tunjangan, serta kebijakan daerah memberikan tambahan penghasilan setelah pertengahan tahun anggaran sebagai akibat terlambatnya kepastian sumber pendanaan dari pemerintah atasan (pusat dan provinsi) merupakan alasan mengapa dalam tahun 2008 perubahan belanja pegawai cukup besar dan merata di semua SKPA.

Belanja barang dan jasa (*BBJ_S*) mengalami perubahan dengan jumlah tertinggi sebesar Rp872.296.251, terendah Rp5.213.398, dan rata-rata Rp177.182.990,21. Perubahan yang sangat besar dalam belanja barang dan jasa dapat terjadi pada SKPA yang berfungsi menyediakan barang dalam melaksanakan fungsi pelayanan publiknya. Misalnya,

penyediaan bibit dan pupuk yang akan dibagikan kepada petani pada SKPA Dinas Pertanian atau Dinas Perkebunan.

Rata-rata perubahan dalam belanja modal (BM_S), yakni Rp288.034.825,05, sebenarnya tidak besar. Namun, hal ini bisa dipahami karena adanya “peringatan” dari Pemerintah Pusat kepada Pemda agar mempertimbangkan dengan matang pengadaan barang dan jasa mengingat jangka waktu penyelesaian yang sudah mendekati akhir tahun anggaran. Waktu yang sudah mepet, yakni sekitar 1-3 bulan tidak memungkinkan untuk melaksanakan proyek-proyek besar, baik dari segi kapasitas teknis maupun pendanaannya. Alokasi BM_S tertinggi, Rp4.245.731.685, kemungkinan berhubungan dengan keadaan dan kondisi daerah yang tengah memacu penyelesaian sarana dan prasarana infrastrukturnya.

Rata-rata SILPA_S adalah Rp19.704.982.163. Besaran angka ini memberi makna bahwa perencanaan dan alokasi anggaran dalam APBA belum dapat dikatakan akurat. SILPA menunjukkan besarnya anggaran yang tidak terealisasikan dalam bentuk pengeluaran daerah, sehingga masih tersisa sebagai kas daerah, baik yang ada di rekening kas daerah di bank ataupun yang berada di tangan bendahara di SKPA.

1. Analisis Inferensial

Analisis inferensi dilakukan atas *output* hasil pengolahan data dengan *software* SPSS. Analisis atas *print-out* tersebut adalah sebagai berikut:

Analisis Korelasi

Korelasi *PLAFONS* dengan ketiga jenis belanja secara statistik signifikan pada level 0,01 (uji dua ekor), namun *PLAFONS* tidak berkorelasi dengan *SILPA_S*. Ternyata variabel *SILPA* (*SILPA_S*) sendiri tidak berkorelasi dengan variabel lainnya, yakni belanja pegawai (*BP_S*), belanja barang dan jasa (*BBJ_S*), dan belanja modal (*BM_S*), meskipun secara normatif seharusnya berkorelasi, atau bahkan berpengaruh terhadap ketiga variabel tersebut.

- a. ***Perubahan Belanja Pegawai berkorelasi dengan Belanja Barang dan Jasa.*** Belanja pegawai merupakan alokasi sumber daya yang dibayarkan kepada pegawai dalam bentuk gaji pokok, tunjangan-tunjangan, dan honorarium, sedangkan belanja barang dan jasa berkaitan erat dengan pegawai (perjalanan dinas, surat yang dikeluarkan oleh setiap eselon, jumlah penugasan, dan lain-lain). Koefisien korelasi *Pearson* sebesar 0.340 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0.002 (lebih kecil dari 1%) antara *BP_S* dan *BBJ_S* menunjukkan hubungan positif diantara kedua variabel (belanja pegawai/*BP_S* dan belanja barang dan jasa/*BBJ_S*). Hal ini dapat diartikan bahwa jika terjadi perubahan dalam belanja pegawai, maka akan terjadi juga perubahan dalam belanja barang dan jasa dengan arah perubahan yang sama. Jika belanja pegawai bertambah, maka belanja barang dan jasa juga akan bertambah. Begitu pula sebaliknya.
- b. ***Perubahan Belanja Pegawai tidak berkorelasi dengan Belanja Modal.*** Secara konseptual, pendekatan dalam menentukan belanja pegawai berbeda dengan belanja modal. Jika terjadi perubahan alokasi dalam belanja modal, maka tidak harus diikuti dengan perubahan dalam belanja pegawai. Besaran koefisien korelasi *Pearson* sebesar 0.162 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0.154 (lebih besar dari 5%)

antara variabel BP_S dan BM_S menunjukkan bahwa kedua variabel tidak memiliki hubungan.

- c. **Perubahan Belanja Barang dan Jasa tidak berkorelasi dengan Belanja Modal.** Meskipun sepintas belanja barang mirip dengan belanja modal, karena sama-sama menghasilkan fisik aset, namun dalam pembuatan keputusan pengalokasiannya bisa dikatakan tidak memiliki hubungan. Besaran koefisien korelasi *Pearson* sebesar 0.125 dan nilai probabilitas (*p-value*) sebesar 0.271 (lebih besar dari 5%) antara variabel BBJ_S dan BM_S menunjukkan bahwa kedua variabel tidak memiliki hubungan.

2. Analisis Regresi

Hipotesis alternatif pertama (H1) yang berbunyi *Pengaruh SILPA tahun sebelumnya terhadap Plafon SKPA dan Jenis Belanja SKPA* tidak dapat dibuktikan dalam penelitian ini. Meskipun SILPA tahun sebelumnya merupakan alasan utama dilakukannya perubahan APBA, ternyata penelitian ini menemukan hasil yang berbeda.

SILPA yang diklaim sebagai alasan utama dilakukannya perubahan APBA, ternyata tidak terbukti dalam penelitian ini. Tabel IV-3 merangkum hasil/output SPSS untuk persamaan regresi sederhana, dimana variabel bebasnya adalah SILPA_S dan variabel terikatnya masing-masing belanja pegawai (*BP_S*), belanja barang dan jasa (*BBJ_S*) dan belanja modal (*BM_S*).

Tabel IV-3: Hasil Pengolahan Data untuk Regresi

Persamaan regresi sederhana: $Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \varepsilon_i$						
Variabel Terikat	Variabel Bebas	Unstandardized Coeff.	R-Square	t	Sig.	F
Belanja pegawai (BP_S)	SILPA_S	544725847.000	.014	-1.041	.301	1.084
Belanja barang dan jasa (BBJ_S)	SILPA_S	96833022.431	.001	.264	.792	.070
Belanja modal (BM_S)	SILPA_S	477308690.766	.000	-.185	.854	.034
Plafon SKPA (PLAFONS)	SILPA_S	1118867560.000	.002	-.412	.682	.169

Berdasarkan tabel di atas diperoleh gambaran bahwa *tidak ada pengaruh variabel bebas (SILPA) terhadap variabel terikat*, yakni Belanja pegawai (BP_S), Belanja barang dan jasa (BBJ_S), Belanja modal (BM_S), dan Plafon SKPA (PLAFONS).

PENJELASAN DARI PERSPEKTIF KEAGENAN (*AGENCY THEORY*)

Oportunisme dalam penganggaran tidak hanya terjadi dalam masa penyusunan APBD murni/induk, seperti ditemukan oleh Abdullah dan Asmara (2007), tetapi juga pada saat dilakukan revisi atau perubahan anggaran. Perubahan anggaran sering menjadi tempat untuk “menitipkan” anggaran karena mepetnya waktu pembahasan dan untuk “menyembunyikan” program/kegiatan yang tidak tertampung dalam APBA murni.

Persoalan-persoalan keagenan (*agency problems*) di SKPA terjadi ketika peningkatan alokasi untuk belanja pegawai dan belanja barang dan jasa lebih disukai (*prefered*) daripada belanja modal. Mempertanggungjawabkan belanja barang dan jasa, serta belanja pegawai, jauh lebih mudah daripada belanja modal, terlebih lagi jika melibatkan pihak ketiga. Belum lagi risiko yang dihadapi oleh panitia pengadaan atau bendahara yang melaksanakan pembayaran untuk kegiatan belanja modal atau pengadaan aset tetap.

Perencanaan, penganggaran, penatausahaan dan pelaporan keuangan tidak dapat dipisahkan satu sama lain. Semua terintegrasi satu sama lain. Oleh karena itu, pada saat penganggaran, mekanisme untuk pertanggungjawaban sudah harus diperhitungkan. Bagi aparat daerah sendiri, pertanggungjawaban menjadi sangat penting karena dapat menjadi masalah di belakang hari jika tidak dilakukan dengan benar, sesuai dengan peraturan perundang-undangan. “Pemilihan” atas jenis belanja yang relatif mudah dilaksanakan dan dipertanggungjawabkan merupakan keniscayaan dalam pengelolaan keuangan daerah.

Beberapa praktik dalam penyusunan perubahan anggaran yang dilakukan oleh SKPA dalam konteks oportunisme dalam pelaksanaan kegiatan (*moral hazard*) adalah:

- Mengusulkan program/kegiatan tambahan yang dapat menjadi media untuk “menumpang” makan dan melakukan aktifitas lainnya. Artinya, program dan kegiatan yang diusulkan sejatinya bukanlah untuk memecahkan persoalan di tengah masyarakat, tetapi dirancang sedemikian rupa sehingga bisa dijadikan sumber “pemasukan” bagi SKPD dan aparaturnya.
- Mengusulkan program/kegiatan non-fisik atau non-pengadaan yang dapat digunakan untuk membiayai pengeluaran yang tidak ada mata anggarannya. Misalnya sumbangan kepada pihak-pihak yang seharusnya tidak boleh diberikan dalam aspek pemerintahan: kepala kepolisian, kejaksaan, tentara, auditor eksternal, LSW, wartawan, preman, dan lain-lain.
- Pemunculan nama program/kegiatan beserta plafonnya sebagai formalitas belaka karena pekerja sesungguhnya telah dilaksanakan sebelumnya. Inilah yang sering disebut pengeluaran mendahului anggaran. Untuk meminimalisir hal seperti ini, lembaga perwakilan (DPRD) semestinya melaksanakan fungsi pengawasannya dengan baik, mulai dari perencanaan (nota kesepakatan atas KUA dan PPA), pelaksanaan (reses), dan pertanggungjawaban (LKPJ dan laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBD).

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan sebelumnya, beberapa kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah:

1. Belanja pegawai secara signifikan berkorelasi positif dengan belanja barang dan jasa, tetapi tidak berkorelasi dengan belanja modal, dalam perubahan anggaran daerah (APBA-P).
2. Belanja barang dan jasa tidak berkorelasi dengan belanja modal.
3. Besaran SILPA tahun lalu tidak berpengaruh terhadap perubahan alokasi plafon SKPA dan jenis belanja SKPA.

Saran

Penelitian ini belumlah sempurna. Masih terdapat beberapa kekurangan dan kelemahan, baik dari segi konsep atau teori, metodologi, maupun kontribusi bagi praktik di dunia nyata. Untuk itu, mutlak dibutuhkan perbaikan pada masa yang akan datang, di antaranya:

1. Aspek perubahan regulasi yang harus diikuti oleh pemerintah daerah menyebabkan data penelitian dari tahun ke tahun memiliki variansi yang cukup besar. Variansi ini terjadi karena data yang digunakan didasarkan pada klasifikasi dan definisi dari peraturan pemerintah dan peraturan Menteri Dalam Negeri. Oleh karenanya, pada penelitian berikutnya, perubahan regulasi ini harus dikontrol (menjadi *control variable*).
2. Aspek aplikabilitas (*applicability*) di dunia nyata, atau bagaimana kontribusi langsung hasil penelitian terhadap perbaikan *government governance* di daerah, belum begitu bagus. Semestinya penelitian ini menghasilkan satu rumusan praktik ideal (*best practices*) yang dapat dijadikan *benchmark* oleh pemerintah daerah. Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, termasuk aspek pendanaan, tidak memungkinkan dicapai *outcome* seperti itu.
3. Aspek metodologi dalam penelitian ini belum sepenuhnya dapat mengungkapkan beberapa persoalan yang mungkin penting untuk menggambarkan perilaku anggaran dan aktor-aktor yang ada di sebaliknya. Untuk itu perlu dikembangkan suatu daftar pertanyaan lengkap (kuisisioner) yang dapat mengukur pretensi, opini dan sikap dalam menyusun anggaran.
4. Temuan bahwa SILPA tahun lalu, yang telah definitif atau diakui oleh BPK bukan sebagai hasil penyimpangan dari prinsip akuntansi, tidak berpengaruh terhadap perubahan alokasi belanja SKPA, menimbulkan pertanyaan mendasar yang membutuhkan jawaban melalui penelitian mendatang. Secara normatif, besaran SILPA akan dijadikan dasar dalam pembuatan kebijakan anggaran dan penentuan plafon masing-masing SKPA.

DAFTAR KEPUSTAKAAN

JURNAL TELAAH & RISET AKUNTANSI

Vol. 3. No. 2 Juli 2010

Hal. 155-172

- Abdullah, Syukriy. 2008. Perilaku Perubahan Anggaran: Studi Kasus Kabupaten Gungungkidul dan Kabupaten Tangerang. Kertas Kerja.
- Abdullah, Syukriy dan Jhon Andra Asmara. 2007. Perilaku Oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah: Bukti Empiris Atas Aplikasi Agency di Sektor Publik. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 10 (1).
- Abdullah, Syukriy. 2009. *Penelitian APBD: Pengantar untuk Agency Theory*. Link blog: <http://syukriy.wordpress.com/2009/10/13/penelitian-dengan-topik-apbd-pengantar-untuk-agency-theory/>
- Andvig, Jens Chr., Odd-Helge Fjeldstad, Inge Amundsen, Tone Sissener and Tina Søreide. 2001. Corruption: A review of contemporary research. *Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights Report R 2001: 7*. Web: <http://www.cmi.no>.
- Carr, Jered B. and Ralph S. Brower. 2000. Principled opportunism: Evidence from the organizational middle. *Public Administration Quarterly* (Spring): 109-138.
- Fozzard, Adrian. 2001. The basic budgeting problem: Approaches to resource allocation in the public sector and their implications for pro-poor budgeting. Center for Aid and Public Expenditure, Overseas Development Institute (ODI). *Working paper 147*.
- Freeman, Robert J. and Craig D. Shoulders. 2003. *Governmental and Nonprofit Accounting—Theory and Practice*. Seventh edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Garamfalvi, L. 1997. *Corruption in the public expenditures management process*. Paper presented at 8th International Anti-Corruption Conference, Lima, Peru, 7-11 September.
http://www.transparency.org/iacc/8th_iacc/papers/garamfalvi/garamfalvi.html.
- Gilardi, Fabrizio. 2001. *Principal-agent models go to Europe: Independent regulatory agencies as ultimate step of delegation*. Paper presented at the ECPR General Conference, Canterbury (UK), 6-8 September 2001.
- Hagen, Terje P. 1997. Agenda setting power and moral hazard in principal-agent relationship: Evidence from hospital budgeting in Norway. *European Journal of Political Research* 31: 287-314.
- _____, Rune J. Sorensen, and Oyvind Norly. 1996. Bargaining strength in budgetary process: The impact of institutional procedures. *Journal of Theoretical Politics* 8(1): 41-63.
- Halim, Abdul. 2002. Analisis varian pendapatan asli daerah dalam laporan perhitungan anggaran pendapatan dan belanja daerah Aceh di Indonesia. Universitas Gadjah Mada. *Disertasi*.
- _____, dan Syukriy Abdullah. 2006. Hubungan dan masalah keagenan di pemerintahan daerah: Sebuah peluang penelitian anggaran dan akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintah* 2(1): 53-64. Artikel ini juga dimuat diblog berikut: <http://kelembagaandas.wordpress.com/teori-agensi-principal-agent-theory/abdul-halim-dan-syukriy-abdullah/>.
- Hallerberg, Mark and Patrik Marier. 2004. Executive authority, the personal vote, and budget discipline in Latin America and Caribbean countries. *American Journal of Political Science* 48(3): 571-587.
- Honadle, Beth Walter, James M. Costa, and Beverly A. Cigler. 2004. *Fiscal Health for Local Governments: An Introduction to Concepts, Practical Analysis, and Strategies*. Amsterdam: Elsevier.
- Kasper, Wolfgang and Manfred E. Streit. 2001. *Institutional Economics: Social Order and Public Policy*. Cheltham, UK: Edward Elgar.

JURNAL TELAAH & RISET AKUNTANSI

Vol. 3. No. 2 Juli 2010

Hal. 155-172

- Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29 Tahun 2002, Tentang Pedoman Peng-urusan, Pertanggungjawaban dan Peng-awasan Keuangan Daerah Serta Tata Cara Penyusunan APBD, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan APBD. Direktorat Pengelolaan Keuangan Daerah Direktorat Jenderal Otonomi Daerah, Jakarta
- Khan, Aman and W. Barthley Hildreth. 2001. *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books.
- Kurniasari, Wiwin. 2007. *Analisis Pengklasifikasian Belanja ke dalam Aparatur Daerah dan Pelayanan Publik pada APBA Tahun Anggaran 2004 Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Daerah Istimewa Yogyakarta*. Tesis pada Program Magister Sains Ilmu Akuntansi Universitas Gadjah Mada (tidak dipublikasikan).
- Lane, Jan-Erik. 2000. *The Public Sector – Concepts, Models and Approaches*. London: SAGE Publications.
- _____. 2003a. Management and public organization: The principal-agent framework. University of Geneva and National University of Singapore. *Working paper*.
- _____. 2003b. Relevance of the principal-agent framework to public policy and implementation. University of Geneva and National University of Singapore. *Working paper*.
- _____. 2007. A general principal-agent model of politics. *Working paper*.
- Lupia, Arthur & Mathew McCubbins. 2000. Representation or abdication? How citizens use institutions to help delegation succeed. *European Journal of Political Research* 37: 291-307.
- Martinez-Vazquez, Jorge, F. Javier Arze, and Jameson Boex. 2004. *Corruption, Fiscal Policy, and Fiscal Management*. Working Paper, Georgia State University. Alamat situs: http://www.fiscalreform.net/best_practices/pdfs/fiscal_policy_and_corruption.pdf
- Mauro, Paolo. 1997a. Why worry about corruption? *IMF Economic Issues* No. 6.
- _____. 1997b. The effects of corruption on growth, investment, and government expenditure: A cross-country analysis. In Elliot, Kimberley Ann. 1997. *Corruption and the Global Economy*. Washington, DC: Institute for International Economics.
- _____. 1998a. Corruption and the composition of government expenditure. *Journal of Public Economics* 69: 263-279.
- _____. 1998b. Corruption: Causes, consequences, and agenda for further research. *Finance and Development* (March): 11-14.
- Megdal, Sharon Bernstein. 1983. The determination of local public expenditures and the principal and agent relation: A case study. *Public Choice* 40(1): 71-87.
- Mitchell, Paul. 2000. Voters and their representatives: Electoral institutions and delegation in parliamentary democracies. *European Journal of Political Research* 37: 335-351.
- Moe, T. M. 1984. The new economics of organization. *American Journal of Political Science* 28(5): 739-777.
- Petrie, Murray. 2002. A framework for public sector performance contracting. *OECD Journal on Budgeting*: 117-153.
- Peraturan Pemerintah No 105 Tahun 2000, Tentang Pengelolaan dan Pertanggung Jawaban Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah

JURNAL TELAAH & RISET AKUNTANSI

Vol. 3. No. 2 Juli 2010

Hal. 155-172

- Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 59 Tahun 2007 Tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Dalam Negeri No 13 tahun 2006 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 20 Tahun 2007 Tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Tahun Anggaran 2008
- Ross, Stephen A. 1973. The economic theory of agency: The principal's problem. *American Economic Review* 63(2): 134-139.
- Selamat, Syukur. 2006. *Hubungan Belanja Modal dengan Anggaran Operasional dan Pemeliharaan pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Pulau Jawa*. Tesis pada Program Magister Sains Ilmu Akuntansi Universitas Gadjah Mada (tidak dipublikasikan).
- Smith, Robert W. and Mark Bertozzi. 1998. Principals and agents: An explanatory model of public budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* (Fall): 325-353.
- Stiglitz, Joseph E. 1994. Principal and agent, dalam Newman, Peter, Murray Milgate, and John Eatwell (Eds.). 1994. *The New Palgrave Dictionary of Money and Finance*. London: The Macmillan Limited.
- _____.1999. *Economics of the Public Sector*. Third edition. New York: W.W. Norton and Company.
- Strom, K. 2000. Delegation and accountability in parliamentary democracies. *European Journal of Political Research* 37: 261-289.
- Undang-Undang RI No. 22 Tahun 1999. tentang Pemerintah Daerah, Lembaran Negara Republik Indonesia
- UU No. 25/1999 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.
- Von Hagen, Jurgen. 2002. Fiscal rules, fiscal institutions, and fiscal performance. *The Economic and Social Review* 33(3): 263-284.
- _____. 2003. Budgeting institutions and public spending, in Shah, Anwar (ed.). 2003. *Handbook on Public Sector Performance Reviews. Volume 1: Ensuring Accountability When There Is No Bottom Line*. Washington, D.C.: The World Bank.