



**VARIAN ANGGARAN DAN PERAN AKUNTANSI
PERTANGGUNGJAWABAN PADA PENGANGGARAN
PEMERINTAH DAERAH: BUKTI EFEK RATCHET PADA
ANGGARAN PEMERINTAH DAERAH
(Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah
Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)**

Anindyo Aji Susanto

UPN Veteran Yogyakarta
anindyoaajisusanto@upnyk.ac.id

ABSTRACT

Budget variance plays important roles in Indonesian Local Government budgeting. The use of budget variance through budgeting highlight the incrementalism of budget which define the budget setter's behavioral bias through ratchet effect. Ratchet effect occurs when budget setter use prior period performance (i.e budget variance) as basis to determine the upcoming budget as a consequences of the dynamic incentives problems in agency relation context. This study aims to find whether ratchet effect occur in public sector budgeting, especially in Indonesian local government budgeting. Further, this research examine the role of responsibility accounting in explaining the presence of ratchet effect in Local Government budget. This study use Local Government Task Force (SKPD) of Yogyakarta Special Region Province Government as research object for research period between 2012 to 2016. Selection of sample derived using purposive sampling to 31 SKPD and generates 17 sample which has Region Original Revenue (PAD) component and so 28 sample which has Direct Expenditure component in each of it's budget structure. Multiple Linear Regression and Independent Samples Test were used to test the hypotheses. The result shows that all research hypotheses statistically accepted. This research generate evidence the occurrence of ratchet effect and the important role of responsibility accounting in local government budgeting.

Keywords: Budget Variances, Ratchet Effect, Responsibility Accounting, Local Government Budgeting, Region Origin Revenue (PAD), Direct Expenditure.

ABSTRAK

Varian anggaran merupakan informasi penting dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah di Indonesia. Penggunaan varian anggaran dalam penganggaran mengandung aspek inkrementalisme dalam bentuk efek *ratchet* yang muncul akibat bias perilaku penyusun anggaran. Efek

ratchet muncul ketika perencana anggaran menentukan target anggaran berdasarkan capaian kinerja anggaran periode sebelumnya sebagai akibat adanya persoalan insentif dinamik dalam konteks hubungan keagenan. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui adanya efek *ratchet* dalam penganggaran pemerintah daerah di Indonesia. Lebih lanjut, penelitian ini mengevaluasi peran akuntansi pertanggungjawaban dalam menjelaskan munculnya efek *ratchet* dalam anggaran pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan sampel Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkup Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta pada periode 2012-2016. Pemilihan sampel dilakukan dengan metode sampel purposif atas 31 SKPD dan menghasilkan 17 sampel SKPD yang memiliki komponen Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan 28 sampel SKPD yang memiliki komponen Belanja Langsung dalam struktur anggarannya. Analisis yang digunakan untuk pengujian hipotesis adalah analisis regresi linier berganda dan *independent samples test*. Hasil penelitian menunjukkan semua hipotesis penelitian ini terdukung secara statistik. Hasil penelitian ini membuktikan adanya efek *ratchet* dan peran penting akuntansi pertanggungjawaban dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah.

Kata Kunci: Varian Anggaran, Efek *Ratchet*, Akuntansi Pertanggungjawaban, Penganggaran Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah, Belanja Langsung.

PENDAHULUAN

Implementasi anggaran berbasis kinerja dalam lingkup organisasi pemerintahan merupakan salah satu bentuk reformasi pengelolaan keuangan negara di Indonesia yang diamanatkan dalam UU No 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Penerapan anggaran berbasis kinerja berimplikasi pada peran penting pengukuran kinerja anggaran pada siklus penganggaran pemerintah, baik di tingkat pusat maupun pemerintah daerah. Pengukuran kinerja anggaran pemerintah di Indonesia dilakukan oleh badan legislatif (Bawono, Halim, & Lord, 2012). Tujuan pengukuran kinerja anggaran antara lain adalah: mengevaluasi efektivitas program pemerintah terhadap target luaran program, mengevaluasi kinerja anggaran (*value for money*) sebagai bentuk akuntabilitas anggaran yang dikelola pemerintah, serta mengambil keputusan mengenai alokasi anggaran tahun berikutnya pada setiap bagian organisasi pemerintahan (PP 8 Tahun 2006). Proses tersebut mengindikasikan keterlibatan eksekutif (agen) dan legislatif (prinsipal) dalam bentuk kontrak (*incomplete contract*) yang menjadi alat bagi legislatif untuk mengawasi pelaksanaan anggaran oleh eksekutif (Halim & Abdullah, 2010).

Selaras dengan konsep *value for money* dalam anggaran berbasis kinerja, evaluasi anggaran dilakukan dengan membandingkan selisih antara anggaran dengan realisasi (varian anggaran) (Bawono, Halim, & Lord, 2012). Varian anggaran organisasi pemerintahan menyediakan informasi mengenai kapasitas kinerja dan capaian target kinerja serta kesesuaian alokasi anggaran dengan target luaran program yang ditetapkan pemerintah. Dalam literatur akuntansi manajemen, varian anggaran memperlihatkan peran penting perencanaan program/kegiatan, menyediakan informasi kinerja anggaran sebagai basis penilaian prestasi manajemen yang selanjutnya akan menentukan besaran alokasi anggaran bagian satuan kerja dalam manajemen pada periode berikutnya.

Penggunaan varian anggaran sebagai basis dalam penentuan target anggaran merupakan konteks yang menunjukkan inkrementalisme pada anggaran. Inkrementalisme memiliki asosiasi negatif jika anggaran periode sebelumnya mengandung bias akibat perilaku oportunistik penyusun anggaran dalam bentuk penciptaan senjangan (*slack*) anggaran dan efek *ratchet* atau *ratchet* anggaran. Bias perilaku yang pertama diwujudkan dengan penurunan kapasitas kinerja yang mengakibatkan kesulitan pengukuran kapasitas kinerja riil manajemen, sedangkan yang kedua mengakibatkan anggaran menjadi kaku dan menghasilkan pertumbuhan anggaran yang tidak efisien. Penelitian ini menekankan perhatian pada bias kedua atas pertimbangan penelitian mengenai efek *ratchet* masih jarang dilakukan, khususnya pada lingkup pemerintah daerah di Indonesia. Hal ini diharapkan dapat menjelaskan dugaan intuitif peneliti mengenai faktor penentu pertumbuhan anggaran pemerintah dari waktu ke waktu.

Efek *ratchet* dalam literatur ekonomi merupakan bentuk bias perilaku pada proses penyusunan anggaran yang disebabkan oleh penggunaan informasi kinerja periode sebelumnya sebagai basis bagi penentuan target kinerja melalui suatu proses negosiasi dalam konteks hubungan keagenan (Indjejikian & Nanda, 1999). Efek *ratchet* dalam anggaran terlihat dari kenaikan anggaran periode berikutnya sebagai respons atas varian positif anggaran tahun sebelumnya, dan sebaliknya penurunan anggaran periode berikutnya sebagai respons atas varian negatif anggaran periode sebelumnya. Varian kinerja periode sebelumnya merupakan informasi yang relevan bagi prinsipal jika varian kinerja bersifat permanen (Aranda, Arellano, & Davilla, 2010). Penggunaan

informasi kinerja periode sebelumnya dapat merevisi keyakinan prinsipal mengenai kapasitas kinerja agen dalam beberapa periode (Fisher, Frederickson, & Pfeffer, 2006). Keunggulan relatif agen menciptakan asimetri informasi yang menyebabkan prinsipal keliru menilai kapasitas riil kinerja agen (Leone & Rock, 2002) dan memberi kesempatan bagi agen untuk menurunkan kapasitas kinerja (Bouwens & Kroos, 2011; Chow, Cooper, & Haddad, 1991; Indjejikian & Nanda, 1999), menciptakan slack (Marlowe, 2009) dan memodifikasi komponen akrual diskresioner atau manipulasi aktivitas riil (Bouwens & Kroos, 2011).

Penelitian mengenai efek *ratchet* dalam penganggaran organisasi sektor publik telah dilakukan dengan berbagai konteks antara lain: Lee & Plummer (2007) pada anggaran sekolah di Texas; Marlowe (2009) pada konteks pemerintah kota di negara bagian Minnesota; Abdullah & Juanita (2016) pada pemerintah kabupaten/kota di Aceh; serta Susanto & Halim (2018) membuktikan bahwa efek *ratchet* terjadi pada penganggaran pemerintah daerah dalam komponen anggaran spesifik. Penelitian ini merupakan penelitian lanjutan dari Susanto dan Halim (2018) dengan mengembangkan pengujian terhadap lingkup kewenangan organisasi perangkat daerah dalam implementasi akuntansi pertanggungjawaban di lingkup pemerintah daerah untuk menjelaskan fenomena efek *ratchet* pada penganggaran pemerintah daerah.

Penelitian mengenai efek *ratchet* dalam organisasi pemerintahan ini penting setidaknya karena hal-hal sebagai berikut. Pertama, efek *ratchet* pada proses penyusunan anggaran organisasi pemerintahan memperlihatkan bias perilaku penyusun anggaran yang dapat menjelaskan faktor penentu pertumbuhan anggaran pemerintah. Pertumbuhan anggaran pemerintahan secara umum mengacu pada norma klasik, "realisasi anggaran tahun sebelumnya ditambah tingkat pertumbuhan tertentu" (Lee & Plummer, 2007; Marlowe, 2009). Hal ini menghasilkan implikasi berupa kecenderungan untuk produksi berlebihan pada barang dan jasa publik, *effort reduction* dan menggunakan anggaran untuk aktivitas yang tidak penting menjelang akhir tahun anggaran (Lee & Plummer, 2007). Kondisi demikian mengakibatkan pertumbuhan anggaran yang tidak efisien dan merugikan kepentingan publik. Kedua, efek *ratchet* memperlihatkan bahwa anggaran periode selanjutnya mengandung inkrementalisme yang tidak selaras dengan tujuan penerapan anggaran berbasis kinerja dalam upaya meningkatkan akurasi tahapan perencanaan dan memperkuat aspek

akuntabilitas kinerja dalam siklus penganggaran. Ketiga, penelitian ini penting untuk menunjukkan perbedaan karakteristik organisasi pemerintahan di Indonesia dalam hal lingkup kewenangan pemerintah daerah dalam siklus penganggaran yang tidak hanya mencakup kewenangan terkait penentuan rencana anggaran belanja saja, namun juga mencakup penentuan target pendapatan (Susanto & Halim, 2018).

Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY) merupakan salah satu pemerintah daerah di Indonesia yang memiliki catatan prestasi baik. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Pemprov DIY meningkat dari waktu ke waktu. APBD Pemprov DIY di sisi pendapatan daerah meningkat rata-rata sebesar 20,64% per tahun selama kurun waktu 2010 – 2015 dan 16,24% per tahun di sisi Pendapatan Asli Daerah (PAD). PAD Pemprov DIY meningkat dari semula sebesar Rp867 Miliar pada tahun 2010 menjadi Rp1,5 Triliun pada tahun 2015. Rata-rata realisasi PAD selama kurun waktu melampaui target anggaran yang direncanakan pada kisaran 3-12%.¹ Perkembangan yang terjadi pada komponen pendapatan di APBD Pemprov DIY ini mengindikasikan bahwa anggaran pemerintah di sisi pendapatan cenderung *underforecast*.

Pada kurun waktu yang sama, belanja daerah Pemprov DIY tumbuh rata-rata 22,31% per tahun selama periode 2010-2015. Belanja daerah semula sebesar Rp1,5 Triliun pada tahun 2010, meningkat menjadi Rp 3,4 Triliun pada tahun 2015. Namun demikian, realisasi belanja daerah cenderung fluktuatif pada kisaran 86-92% dari anggaran yang direncanakan. Situasi ini mengindikasikan bahwa capaian realisasi anggaran memerlukan peningkatan dari sisi perencanaan dan pelaksanaan anggaran. Ruang lingkup pada APBD Pemprov DIY inilah yang memotivasi munculnya pertanyaan penelitian (PP1) untuk mengetahui apakah keberhasilan perubahan paradigma penganggaran pemerintah dengan penerapan anggaran berbasis kinerja dapat mengurangi terjadinya bias perilaku anggaran pemerintah dalam bentuk efek *ratchet*.

Konsep akuntansi pertanggungjawaban organisasi pemerintahan di Indonesia diwujudkan dengan pembentukan Satuan Kerja Perangkat Daerah/SKDP dalam struktur organisasi pemerintah daerah. Pembentukan SKDP dalam struktur organisasi pemerintah daerah memiliki beberapa tujuan. Pertama, SKPD dibentuk untuk

¹ Kajian PAD DIY (Kerjasama DPPKAD DIY dengan P2EB UGM Tahun 2016)

mendelegasikan tugas pemerintah pada struktur hubungan vertikal dalam penyediaan layanan publik sesuai dengan pembagian bidang dan urusan pemerintahan. Dalam konsep manajemen organisasi moderen, pembagian bidang dan urusan dalam pemerintahan diharapkan dapat meningkatkan kualitas pelayanan publik. Kedua, pembentukan SKPD mendukung konsep partisipatif dalam pembangunan daerah dengan memperpendek jarak antara pemerintah sebagai otoritas yang melaksanakan tanggungjawab pelayanan publik dengan publik sebagai penerima manfaat dari layanan publik yang disediakan pemerintah. Ketiga, pembentukan SKPD dapat mendorong perbaikan akuntabilitas pemerintah sebagai panduan evaluasi keberhasilan pemerintah dalam penyediaan layanan publik untuk mendukung tujuan utama desentralisasi kewenangan pemerintahan. Peran penting SKPD dalam siklus penganggaran pemerintah melandasi pertanyaan penelitian selanjutnya (PP2) mengenai peran pusat pertanggungjawaban dalam mengidentifikasi kemunculan bias perilaku berupa efek ratchet pada proses penyusunan anggaran.

KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Anggaran Berbasis Kinerja pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Salah satu upaya perbaikan proses penganggaran pemerintahan di Indonesia adalah penerapan anggaran berbasis kinerja. Penerapan sistem anggaran berbasis kinerja dengan kriteria evaluasi kinerja diterapkan untuk menghindari duplikasi dalam penyusunan rencana kerja dan anggaran di tingkat kementerian negara/lembaga maupun perangkat daerah. Persyaratan mendasar dalam penerapan bentuk sederhana penganggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*) (Robinson & Last, 2009), adalah:

1. Informasi mengenai sasaran dan hasil dari pengeluaran pemerintah dalam bentuk indikator kinerja dan evaluasi program sederhana, dan
2. Proses penyusunan anggaran yang dirancang untuk memfasilitasi penggunaan informasi tersebut

Informasi mengenai luaran program/kegiatan pemerintah merupakan informasi yang digunakan dalam proses evaluasi kinerja pemerintah daerah. Evaluasi kinerja pemerintah daerah selanjutnya dilakukan dengan merujuk pada Peraturan Pemerintah No 8/2006 mengenai Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah (LAKIP) dan diikuti dengan Permendagri No 65 Tahun 2007 dan Permendagri No 73 Tahun

2009 mengenai evaluasi kinerja pemerintah daerah berikut penyusunan peraturan daerah yang memberikan legitimasi ketercapaian kinerja pemerintah daerah pada suatu periode anggaran.

Penyusunan Anggaran Pemerintah Daerah

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah/APBD adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Siklus penyusunan APBD diawali dengan penyampaian kebijakan umum (KUA) APBD sebagai landasan penyusunan rancangan APBD kepada DPRD. Berdasarkan KUA APBD, Pemerintah Daerah bersama DPRD membahas Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS) untuk dijadikan acuan penyusunan anggaran bagi setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Kepala SKPD selanjutnya menyusun Rencana Kerja dan Anggaran SKPD (RKA-SKPD) berdasarkan prestasi kerja yang akan dicapai. Rencana Kerja dan Anggaran ini disertai dengan prakiraan belanja untuk tahun berikutnya setelah tahun anggaran yang sudah disusun. Rencana Kerja dan Anggaran ini kemudian disampaikan kepada DPRD untuk dibahas dalam pembicaraan pendahuluan RAPBD.

Efek Ratchet Pada Anggaran Pemerintah Daerah

Efek *ratchet* dalam penyusunan anggaran muncul dalam bentuk perilaku oportunistik eksekutif dengan memodifikasi realisasi anggaran tahun berjalan menjelang akhir tahun anggaran. Model keagenan analitis menyatakan bahwa superior/prinsipal dapat menggunakan kinerja subordinat/agen pada periode berjalan untuk memperbaharui keyakinan mengenai kinerja periode mendatang (Fisher *et al.*, 2006; Weitzman, 1980). Bentuk keyakinan tersebut tertuang dalam proses negosiasi pada anggaran periode mendatang (Fisher *et al.*, 2006). Dengan adanya efek *ratchet*, anggaran pada periode mendatang akan sama dengan anggaran periode berjalan ditambah penyesuaian (efek *ratchet*) yang ditentukan berdasarkan selisih antara luaran aktual (realisasi) dibandingkan dengan anggaran pada periode berjalan (Aranda *et al.*, 2010; Chow *et al.*, 1991; Fisher *et al.*, 2006; Lee & Plummer, 2007; Marlowe, 2009; Weitzman, 1980).

Anggaran organisasi pemerintahan berbeda dengan anggaran perusahaan dalam 2 hal, yaitu: pertama, penganggaran pada pemerintah

dilakukan untuk menganggarkan belanja/pengeluaran pemerintah sedangkan penganggaran pada perusahaan dilakukan untuk menganggarkan laba, dan kedua, efek *ratchet* pada anggaran perusahaan terkait dengan bonus berbasis pencapaian target laba yang memberi manfaat bagi perusahaan, sedangkan efek *ratchet* pada anggaran pemerintah terkait dengan kerugian masyarakat akibat pertumbuhan anggaran yang tidak efisien (Lee & Plummer, 2007).

Penelitian ini berfokus pada efek *ratchet* yang muncul dalam proses penganggaran melalui penggunaan varian anggaran pada 2 komponen APBD, yaitu Pendapatan Daerah dan Belanja Daerah. Pembiayaan daerah tidak menjadi fokus penelitian karena besaran pembiayaan daerah ditetapkan berdasarkan perhitungan surplus/defisit APBD yang merupakan selisih pendapatan daerah dikurangi belanja daerah.

Selanjutnya, penelitian ini mengembangkan peran karakteristik SKPD sebagai penjelasan lanjutan terhadap bias perilaku dalam siklus penganggaran. SKPD pemerintah daerah di Indonesia secara umum merupakan struktur organisasi yang memiliki karakteristik fungsional sesuai dengan bidang maupun urusan yang dikelola oleh pemerintah daerah (misal: SKPD Dinas Pendidikan yang bertanggungjawab tentang pengelolaan layanan pendidikan, SKPD Dinas Kesehatan yang bertanggungjawab tentang penyediaan layanan kesehatan, dsb). Konsep desentralisasi (*money follows function*) menghasilkan implikasi berupa peran vital dengan kewenangan SKPD dalam siklus penganggaran pemerintah daerah. Sebagaimana dinyatakan sebelumnya, penyusunan anggaran oleh SKPD tidak hanya mencakup penganggaran belanja pemerintah daerah, namun juga mencakup penganggaran pendapatan daerah. Dengan demikian, SKPD pada pemerintah daerah di Indonesia tidak seluruhnya berkarakteristik sebagai pusat biaya (*cost center*) namun juga dapat berperan sebagai pusat pendapatan (*revenue center*) sebagai bentuk penerapan konsep akuntansi pertanggungjawaban dalam organisasi pemerintahan.

Hipotesis Penelitian

Efek *Ratchet* pada Anggaran Pendapatan Daerah

Penganggaran PAD adalah proses penentuan target pendapatan (*revenue forecast*) yang dilakukan dengan mempertimbangkan: 1) peraturan terkait objek pendapatan spesifik (UU, PP, Perda), 2) data potensi pajak dan retribusi daerah, dan 3) tren proporsi penerimaan pajak

dan retribusi serta hasil kekayaan daerah yang dipisahkan selama periode tertentu (realisasi tahun anggaran sebelumnya). Penentuan target pendapatan pemerintah mengalami banyak kendala berupa bias dan kesalahan (*error*) sehingga target pendapatan dapat ditentukan lebih tinggi (*overforecast*) atau lebih rendah (*underforecast*) dari kapasitas fiskal yang sebenarnya, tergantung pada tujuan kebijakan yang ingin dicapai oleh politisi (Voorhees, 2006). Ketergantungan yang tinggi atau tekanan anggaran yang besar merupakan insentif bagi eksekutif untuk menentukan target pendapatan yang lebih rendah (*underforecast*) dari kapasitas fiskal yang sebenarnya (Marlowe, 2009 dan Voorhees, 2006).

Hampir seluruh pemerintah daerah di Indonesia mengalami kondisi ketergantungan tinggi yang membuat pemerintah daerah memerlukan instrumen yang baik untuk mengelola keuangan daerah tersebut (Ritonga, Clark, & Wickremasinghe, 2012). Eksekutif cenderung menentukan target lebih rendah (*underforecast*) pada komponen pendapatan (Marlowe, 2009). Peningkatan target pendapatan pada tingkat tertentu dari varian pendapatan tahun sebelumnya memberi legitimasi bagi pemerintah untuk meningkatkan belanja/pengeluaran pada tahun berikutnya. Hal demikian disebut sebagai *pro cyclical ratchet* dalam anggaran (Marlowe, 2009). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis pertama penelitian ini adalah:

H1: Terjadi efek ratchet dalam penganggaran Pendapatan Asli Daerah

Efek Ratchet pada Anggaran Belanja Daerah

Komponen belanja daerah dalam APBD terdiri dari: Belanja Langsung dan Belanja Tidak Langsung. Belanja langsung adalah belanja yang terkait langsung dengan pelaksanaan kegiatan dan dapat diukur dengan capaian prestasi kerja yang telah ditetapkan. Agen memiliki insentif untuk bersikap oportunistik dalam penganggaran belanja/pengeluaran dengan meningkatkan perkiraan anggaran periode selanjutnya. Dalam kondisi tertentu, peningkatan anggaran belanja periode selanjutnya mengakibatkan pertumbuhan anggaran yang tidak efisien (Lee & Plummer, 2007; Marlowe, 2009).

Peningkatan atau penurunan anggaran periode selanjutnya ditentukan dengan dasar varian anggaran yang terjadi pada periode berjalan (Bouwens & Kroos, 2011; Fisher *et al.*, 2002; Lee & Plummer, 2007; Marlowe, 2009). Kecenderungan perilaku oportunistik dalam anggaran belanja/pengeluaran pemerintah ditunjukkan dengan kecenderungan

respons yang lebih besar terhadap varian positif (*overspending*) dibanding varian negatif (*underspending*) sebagai basis dalam penentuan anggaran berikutnya (Lee & Plummer, 2007). Dengan demikian, varian positif maupun negatif dalam belanja/pengeluaran pemerintah cenderung menghasilkan peningkatan anggaran periode berikutnya. Sehingga, anggaran belanja/pengeluaran pemerintah cenderung meningkat dari waktu ke waktu (Marlowe, 2009). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis kedua penelitian ini adalah:

H2: Terjadi efek ratchet dalam penganggaran Belanja Langsung

Perbedaan Karakteristik Akuntansi Pertanggungjawaban dan Efek Ratchet pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)

Pemerintah daerah di Indonesia menerapkan konsep akuntansi pertanggungjawaban yang terwujud melalui pendelegasian tugas pemerintahan (*money follows function*) kepada struktur fungsional (Satuan Kerja Perangkat Daerah/SKPD) sesuai urusan dan bidang pemerintahan yang dikelola. Implementasi konsep tersebut berimplikasi pada peran vital SKPD dalam siklus penganggaran yang tidak hanya mencakup penganggaran belanja daerah, namun juga mencakup penganggaran pendapatan daerah. Hal ini memperlihatkan bahwa karakteristik SKPD bervariasi sesuai dengan lingkup kewenangan dalam bidang atau urusan yang dikelola. SKPD pada bidang atau urusan tertentu tidak memiliki kewenangan untuk menentukan target pendapatan daerah karena tidak ada pos pendapatan daerah pada struktur anggaran SKPD tersebut, sehingga SKPD tersebut berkarakteristik sebagai pusat biaya (*cost center*). Sebaliknya, SKPD yang memiliki pos pendapatan daerah pada struktur anggarannya tidak hanya bertanggungjawab mengenai penentuan anggaran belanja daerah, namun juga mencakup kewenangan untuk menetapkan target pendapatan daerah. Karakteristik SKPD yang demikian disebut sebagai Pusat Pendapatan (*revenue center*). Kedua karakteristik tersebut dikenal sebagai konsep akuntansi pertanggungjawaban dalam literatur akuntansi manajemen.

Penelitian ini membedakan karakteristik SKPD dalam konsep akuntansi pertanggungjawaban untuk mengetahui perbedaan bias perilaku pada proses penyusunan anggaran pemerintah daerah. PP 58 Tahun 2005 menyebutkan bahwa dalam penentuan besaran anggaran belanja pemerintah daerah, pemerintah daerah harus memperhatikan besaran pendapatan yang dapat dihasilkan guna membiayai belanja tersebut. Peraturan tersebut berimplikasi bahwa SKPD yang memiliki

komponen pendapatan dan belanja (*revenue center*) dalam struktur anggarannya akan lebih leluasa dalam penyusunan anggaran belanja dibandingkan dengan SKPD yang hanya memiliki komponen belanja saja (*cost center*) dalam struktur anggarannya.

Sejalan dengan argumen pada hipotesis sebelumnya, tekanan akibat ketergantungan anggaran yang tinggi dan harapan ketercapaian kinerja mendatang mendorong perilaku oportunistik penyusun anggaran yang mengakibatkan munculnya efek *ratchet*. Sehingga penelitian ini mengembangkan dugaan selanjutnya bahwa SKPD yang berkarakteristik sebagai pusat pendapatan (*revenue center*) memiliki keleluasaan lebih besar untuk menentukan anggaran belanjanya dibanding SKPD yang berkarakteristik sebagai pusat biaya (*cost center*). Dugaan penelitian ini didasarkan pada prinsip penyusunan anggaran pemerintah daerah, asumsi maksimalisasi anggaran dan kecenderungan tekanan kompetisi antar SKPD untuk memperoleh alokasi anggaran yang lebih besar untuk memudahkan pencapaian target kinerja. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis ketiga penelitian ini adalah:

H3: Efek ratchet pada SKPD pusat pendapatan lebih besar dibandingkan efek ratchet pada SKPD pusat biaya.

METODA PENELITIAN

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data keuangan pemerintah daerah dalam penelitian ini diperoleh dari LKPD Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Periode pengamatan penelitian ini dimulai sejak tahun 2012-2016. Landasan penentuan periode pengamatan penelitian ini adalah perubahan peraturan pengelolaan keuangan daerah dengan terbitnya Permendagri No 21 Tahun 2011 yang didasari perubahan peraturan mengenai Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU 28 Tahun 2009) yang terkait dengan variabel penelitian ini. Teknik pengambilan sampel dilakukan dengan cara purposif sesuai dengan kebutuhan data penelitian.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh SKPD yang ada di Pemprov Daerah Istimewa Yogyakarta. Jumlah keseluruhan SKPD yang ada di lingkungan Pemprov Daerah Istimewa Yogyakarta berjumlah 31 SKPD. SKPD yang memiliki komponen Pendapatan Asli Daerah (PAD) dalam

struktur anggarannya berjumlah 17 SKPD dan SKPD yang memiliki komponen Belanja Langsung dalam struktur anggarannya sebanyak 28 SKPD.

Model dan Pengukuran Variabel

Penelitian ini menggunakan model analisis pertumbuhan anggaran yang dikembangkan oleh Weitzman (1980) dan dimodifikasi oleh Marlowe (2009) untuk mengetahui pengaruh varian anggaran periode sebelumnya terhadap anggaran periode berjalan sebagai berikut:

$$(B_t - B_{t-1})/B_{t-1} = \alpha_0/B_{t-1} + \alpha_1 U/B_{t-1} + \lambda^+ (A_{t-1} - B_{t-1})/B_{t-1} + \lambda^- U^* (A_{t-1} - B_{t-1})/B_{t-1}$$

Keterangan:

- B_t : Anggaran tahun berjalan
- B_{t-1} : Anggaran tahun sebelumnya
- A_{t-1} : Realisasi anggaran tahun sebelumnya
- α₀ : Koefisien kenaikan anggaran yang tidak dipengaruhi varian positif anggaran tahun sebelumnya
- α₁ : Koefisien penurunan anggaran yang tidak dipengaruhi varian negatif anggaran tahun sebelumnya
- λ⁺ : Koefisien *ratchet* varian anggaran positif
- λ⁻ : Koefisien *ratchet* varian anggaran negatif

Variabel anggaran yang digunakan dalam model penelitian ini adalah anggaran sebelum perubahan. Anggaran sebelum perubahan digunakan dengan pertimbangan bahwa anggaran merupakan pernyataan perencanaan pemerintah daerah mengenai target ketercapaian kinerja tahun berjalan berdasarkan realisasi atau capaian kinerja anggaran pada tahun sebelumnya. Metoda analisis dan pengujian hipotesis pertama dan kedua penelitian ini dilakukan dengan menggunakan analisis regresi linier berganda yang mengacu pada model penelitian. Penggunaan regresi linear mensyaratkan pemenuhan uji asumsi klasik yaitu uji normalitas, heteroskedastisitas, multikolinieritas dan uji autokorelasi.

Analisis *independent sample t-test* dilakukan untuk menguji hipotesis ketiga. Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui perbedaan nilai rata-rata dua kelompok sampel dengan faktor yang digunakan sebagai determinan perbedaan kelompok sampel. Pengujian *independent sample t-*

test mensyaratkan data pada kedua kelompok sampel berdistribusi normal dan bersifat homogen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil analisis statistik deskriptif yang tersaji pada tabel 1 memperlihatkan bahwa selama periode observasi, rata-rata anggaran SKPD setiap periode tumbuh sebesar 21% pada komponen Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan sebesar 26% pada komponen Belanja Langsung (BL). Rata-rata varian positif anggaran PAD sebesar 24% dan rata-rata varian negatif sebesar 1%. Rata-rata varian positif anggaran BL sebesar 4% dan rata-rata varian negatif sebesar 9%. Statistik tersebut memperlihatkan bahwa secara umum kenaikan komponen anggaran BL lebih besar daripada kenaikan anggaran PAD. Namun demikian, rata-rata varian positif anggaran PAD justru lebih besar dibanding rata-rata varian positif BL dan sebaliknya rata-rata varian negatif BL lebih besar dibanding rata-rata varian negatif PAD. Hasil ini menunjukkan bahwa anggaran PAD cenderung mengalami *underforecast* dan anggaran BL cenderung mengalami *underspending*.

Tabel 1
Statistik Deskriptif

	Model 1 (PAD)		Model 2 (BL)	
	Mean	Std. Deviasi	Mean	Std. Deviasi
$B_t - B_{t-1}$	0,215	0,619	0,258	0,535
α_0 / B_{t-1}	0,000	0,000	0,000	0,000
α_1 / B_{t-1}	0,000	0,000	0,000	0,000
$\lambda^+ (A_{t-1} - B_{t-1}) / B_{t-1}$	0,241	0,252	0,040	0,090
$\lambda^- U^* (A_{t-1} - B_{t-1}) / B_{t-1}$	-0,019	0,075	-0,095	0,119
N	85		140	

Sumber: SPSS (data diolah)

Hasil pengujian H1 dan H2 tersaji pada tabel 2 berikut:

Tabel 2
Hasil Analisis Regresi

Variabel Independen	Tanda Prediksian	Efek Ratchet	
		Pendapatan (PAD)	
		Model 1 (H1)	Model 2 (H2)
		Koefisien	Koefisien
		(<i>t-statistic</i>)	(<i>t-statistic</i>)
α_0 / B_{t-1}	?	4323392 (1,276)	438198011 (0,842)
α_1 / B_{t-1}	?	-8742125 (0,577)	2892794643 (6,252)***
$\lambda^+(A_{t-1} - B_{t-1}) / B_{t-1}$	+	1,023 (5,482)***	2,496 (5,427)***
$\lambda \cdot U^*(A_{t-1} - B_{t-1}) / B_{t-1}$	+	0,129176 (0,177)	0,066 (0,243)
N		85	140
R^2		0,383	0,390
<i>Adj R</i> ²		0,353	0,373
<i>F value</i>		(12,586)***	(21,778)***

*** signifikan pada level 0,01

Hasil analisis memperlihatkan bahwa koefisien varian positif anggaran Pendapatan Asli Daerah/PAD bernilai signifikan pada tingkat signifikansi 1%. Namun koefisien varian negatif anggaran PAD tidak bernilai signifikan. Temuan ini membuktikan bahwa terdapat perbedaan bobot respons atas varian anggaran PAD, dimana varian positif memiliki bobot respons lebih besar dibanding varian negatif. Literatur mengenai efek *ratchet* menyebut perbedaan respons tersebut sebagai *asymetric ratchet* karena penyusun anggaran memberikan perhatian lebih besar pada varian positif anggaran PAD pada penyusunan anggaran. Hasil tersebut mendukung hipotesis pertama penelitian ini sekaligus memberikan penjelasan mengenai dugaan intuitif bahwa anggaran PAD cenderung *underforecast*. Kecenderungan ini dapat diasosiasikan sebagai bias perilaku penyusun anggaran dalam bentuk penciptaan *slack* dan menunjukkan

kelemahan penyusunan anggaran dalam pengukuran kapasitas riil objek PAD suatu daerah.

Hasil analisis statistik pengujian hipotesis kedua memperlihatkan hasil serupa dengan hipotesis pertama. Koefisien *ratchet* varian positif anggaran Belanja Langsung/BL bernilai positif signifikan pada tingkat signifikansi 1%, dan sebaliknya koefisien *ratchet* varian negatif tidak bernilai signifikan. Hasil ini memberikan bukti empiris bahwa efek *ratchet* terjadi dalam anggaran BL. Hasil analisis statistik pada tabel 4.2 juga memperlihatkan bahwa koefisien penurunan anggaran yang tidak dipengaruhi varian negatif bernilai positif dan signifikan pada tingkat signifikansi 1%. Hasil ini menegaskan bahwa anggaran BL bersifat inelastis, sehingga cenderung naik dari waktu ke waktu. Hasil tersebut juga menunjukkan bahwa capaian kinerja anggaran belanja langsung tahun sebelumnya cenderung lebih rendah dari anggaran (*underspending*). Sebagaimana hasil pengujian hipotesis pertama, *asymmetric ratchet* juga terjadi pada anggaran BL yang dapat diartikan bahwa varian positif anggaran tahun sebelumnya mendapatkan bobot respons lebih besar sebagai determinan dalam penentuan anggaran periode berjalan dibandingkan varian negatif anggaran tahun sebelumnya.

Analisis lanjutan dalam pengujian H3 disajikan pada tabel 3 berikut:

Tabel 3

		Independent Samples Test					
		Levene's Test for Equality Variances		t-test for Equality Means			
		F	Sig	T	Df	Sig (2 tailed)	Mean Difference
λ	Equal variances assumed	0,141	0,708	2,227	138	0,028	0,066132
	Equal variances not assumed			2,340	132,35	0,021	0,066132

Sumber: SPSS (data diolah)

Analisis lanjutan tentang karakteristik akuntansi pertanggungjawaban menyajikan bahwa dari 140 sampel penelitian, 55

sampel berkarakteristik sebagai pusat biaya, dan 85 sampel berkarakteristik sebagai pusat pendapatan. Hasil pengujian hipotesis ketiga dengan *independent samples test* memberikan dukungan statistik bahwa terdapat perbedaan nilai rata-rata koefisien *ratchet* antara kelompok pusat pendapatan dengan pusat biaya. Nilai rata-rata koefisien *ratchet* pada kelompok pusat pendapatan bernilai lebih besar dibanding kelompok pusat biaya. Perbedaan tersebut ditunjukkan dengan nilai signifikansi uji t beda rata-rata dengan asumsi kesamaan nilai rata-rata sebesar 2,227 dan signifikansi sebesar 0,028 (kurang dari 5%). Hasil ini mendukung hipotesis ketiga dan memberikan bukti empiris bahwa karakteristik akuntansi pertanggungjawaban memiliki peran penting dalam menjelaskan perbedaan respons terhadap varian anggaran dalam proses penyusunan anggaran pemerintah daerah.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Penelitian ini menghasilkan bukti empiris untuk seluruh hipotesis penelitian. Hipotesis pertama dan kedua yang menyatakan bahwa efek *ratchet* terjadi dalam 2 komponen APBD, yaitu pada komponen Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan komponen Belanja Langsung secara statistik terdukung. Temuan mengenai efek *ratchet* dalam penganggaran PAD berimplikasi bahwa model penetapan target anggaran pendapatan di lingkup pemerintah daerah memberi insentif bagi penyusun anggaran untuk berperilaku oportunistik atas asimetri informasi tentang kapasitas fiskal suatu daerah. Meskipun anggaran berbasis kinerja telah diterapkan pada lingkup pemerintah daerah, penggunaan informasi kinerja anggaran dalam siklus penyusunan anggaran terbatas pada tujuan akuntabilitas normatif dan belum bernilai substantif bagi tahapan penyusunan anggaran.

Hasil analisis mengenai efek *ratchet* pada komponen belanja langsung menunjukkan bahwa capaian kinerja anggaran belanja langsung tahun sebelumnya cenderung lebih rendah dari anggaran (*underspending*). Hal tersebut mengindikasikan adanya *asymmetric ratchet* yang berarti varian negatif anggaran tahun sebelumnya mendapatkan respons lebih besar dari perencanaan anggaran sebagai determinan anggaran periode berjalan dibandingkan varian positif anggaran tahun sebelumnya.

Hasil analisis mengenai karakteristik akuntansi pertanggungjawaban pemerintah daerah memberikan penjelasan tambahan mengenai

perbedaan bobot respons atas varian anggaran. Perbedaan kewenangan dalam penyusunan anggaran dan karakteristik komponen anggaran menghasilkan respons yang berbeda dimana satuan kerja yang memiliki komponen pendapatan dalam struktur anggarannya memiliki bobot respons lebih besar terhadap varian anggaran. Hal ini menegaskan postulat bahwa penyusun anggaran mendapatkan legitimasi untuk meningkatkan apropriasi belanja jika penyusun anggaran memiliki informasi mengenai kepastian sumber pendapatan yang akan digunakan untuk membiayai belanja tersebut.

Saran

Penelitian ini mengusulkan beberapa saran agar penelitian selanjutnya menggunakan lingkup penelitian yang lebih luas, baik lingkup *cluster*, regional, maupun tingkat nasional dan mengembangkan pengukuran variabel penelitian yang memiliki validitas lebih baik bagi tujuan keterbandingan amatan antar periode. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan pendekatan yang lebih komprehensif dalam mengukur bias perilaku penyusun anggaran dengan menggunakan metode campuran (*mixed method*) dan eksperimen untuk mendapatkan gambaran yang utuh mengenai bias perilaku dalam penyusunan anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, Sukriy & Afrah Junita. 2016. Bukti Empiris Pengaruh *Budget Ratcheting* Terhadap Hubungan Antara Pendapatan Sendiri dan Belanja Daerah Pada Kabupaten/Kota di Aceh. *Modus*, 28(2), 185-201.
- Abdullah, Sukriy & Ramadhaniatun Nazry. 2015. Analisis Varian Anggaran Pemerintah Daerah Penjelasan Empiris dari Perspektif Keagenan. *Jurnal Samudra Ekonomi dan Bisnis*, 6 (2).
- Akbar, Rusdi, Robyn Pilcher, & Brian Perrin. 2012. Performance Measurement In Indonesia: The Case of Local Government. *Pacific Accounting Review*, Vol 12(Iss 3), 262 - 291.
- Anthony, R. N., Vijay Govindarajan, F. G. Hartmann, K. Kraus, & G. Nilsson. 1998. *Management Control Systems* (Vol. 9): Irwin McGraw-Hill Boston, MA.

- Aranda, Carmen, Javier Arellano, & Antonio Davilla. 2010. *Ratcheting Effect and the Role of Relative Target Setting*. Working Papers. University of Navarra. Spain.
- Bawono, I. R., Abdul Halim, & Beverley Lord. 2012. *Public Sector Performance Measurement And Budget Allocation: An Indonesian Experiment*. Paper presented at the 6th NZ Management Accounting Conference, New Zealand.
- Bouwens, J., & P. Kroos. 2011. Target Ratcheting and Effort Reduction. *Journal of Accounting and Economics*, 51(1), 171-185.
- Brennan, G., & J. M. Buchanan. 1977. Towards a Tax Constitution for Leviathan. *Journal of Public Economics*, 8(3), 255-273.
- Chow, C. W., J. C. Cooper, & K. Haddad. 1991. The Effects of Pay Schemes and Ratchets on Budgetary Slack and Performance: A Multiperiod Experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 16(1), 47-60.
- Cooper, D. R., & P. S. Schindler. 2011. *Business Research Methods*: McGraw-Hill/Irwin.
- Fisher, J. G., J. R. Frederickson, & S. A. Peffer. 2002. The Effect of Information Asymmetry on Negotiated Budgets: An Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 27-43.
- _____. 2006. Budget Negotiations in Multi-Period Settings. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 511-528.
- Halim, Abdul, & Sukriy Abdullah. 2010. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 2(1).
- Hotelling, H. 1990. Stability in Competition *The Collected Economics Articles of Harold Hotelling* (pp. 50-63): Springer.
- Indjejikian, R., & D. Nanda. 1999. Dynamic Incentives and Responsibility Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 27(2), 177-201.
- Lee, T. M., & E. Plummer. 2007. Budget Adjustments in Response to Spending Variances: Evidence of Ratcheting of Local Government Expenditures. *Journal of Management Accounting Research*, 19(1), 137-167.
- Leone, A. J., & S. Rock. 2002. Empirical Tests of Budget Ratcheting and Its Effect on Managers' Discretionary Accrual Choices. *Journal of Accounting and Economics*, 33(1), 43-67.
- Mardiasmo. 2002. *Serial Otonomi Daerah: Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Andi Publisher.
- Marlowe, J. 2009. Budget Variance, Slack Resources, and Municipal Expenditures.

Anindyo Aji Susanto: Varian Anggaran dan Peran Akuntansi Pertanggungjawaban pada Penganggaran Pemerintah Daerah: Bukti Efek Ratchet pada Anggaran Pemerintah Daerah (Studi pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)

- Ndadari, L. W., & P. H. Adi. 2008. *Perilaku Asimetris Pemerintah Daerah Terhadap Transfer Pemerintah Pusat*. Paper presented at the The 2nd National Conference UKWMS, Surabaya.
- PP 8 Tahun 2006 tentang Laporan Kinerja Pemerintah Daerah (LAKIP)
- Ritonga, I. T., C. Clark, & G. Wickremasinghe. 2012. Assessing Financial Condition of Local Government in Indonesia: An Exploration. *Public and Municipal Finance*, 1(2).
- Robinson, M., & D. Last. 2009. A basic model of performance-based budgeting. *Technical Notes and Manuals*, 09(01), 1-12.
- Susanto, A. A., & Abdul Halim. 2018. Efek Roda Gigi Searah pada Penganggaran Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). *Jurnal Akuntansi dan Akuntabilitas Publik*, 1.
- Voorhees, W. 2006. Consistent Underestimation Bias, The Asymmetrical Loss Function, and Homogenous Sources of Bias In State Revenue Forecast. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18 (1), 61-76.
- Weitzman, M. L. 1980. The "Ratchet Principle" and Performance Incentives. *The Bell Journal of Economics*, 302-308.