

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

Teori-teori ilmiah merupakan hasil karya ilmiah dari para peneliti yang telah melalui proses dan analisis ilmiah, kajian pustaka digunakan dalam kerangka mencari dan mengemukakan hasil-hasil karya ilmiah sebelumnya guna menjadi dasar dalam penelitian ini.

Secara sistematis teori dalam penulisan ini meliputi beberapa tingkatan yaitu mulai dari teori utama (*Grand Theory*), teori Penunjang (*middle theory*) dan operasional theory (*technical operational Theory*).

2.1.1. Anggaran Sektor Publik

2.1.1.1. Pengertian Anggaran Sektor Publik

Pengertian anggaran sebagai dokumen kebijakan sektor publik dijelaskan Mardiasmo (2009:61) bahwa:

“Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran.”

Dengan demikian anggaran didefinisikan diatas dapat disebut capaian indikator kinerja yang hendak dicapai. Lebih lanjut Mardiasmo (2009:61) menyebutkan bahwa:

“Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program – program yang dibiayai dengan uang publik.”

Sabeni dan Ghozali (1988:47-48) memberikan definisi mengenai anggaran pemerintah secara spesifik yaitu :

“Anggaran pemerintah adalah jenis rencana yang menggambarkan rangkaian tindakan atau kegiatan yang dinyatakan dalam bentuk angka-angka rupiah untuk suatu jangka waktu tertentu.”

Definisi anggaran publik lebih lanjut Mardiasmo (2009:62) yang menyebutkan bahwa:

“Secara singkat dapat dinyatakan bahwa anggaran publik merupakan suatu rencana finansial yang menyatakan :

- 1) Berapa biaya atas rencana-rencana yang dibuat (pengeluaran/belanja); dan
- 2) Berapa banyak dan bagaimana caranya memperoleh uang untuk mendanai rencana tersebut (pendapatan).”

Sabeni dan Ghozali (1988:47-48) mengemukakan fungsi anggaran pemerintah yaitu:

“Anggaran pemerintah merupakan pedoman bagi segala tindakan yang akan dilaksanakan dan didalam anggaran disajikan rencana-rencana penerimaan dan pengeluaran dalam satuan rupiah yang disusun menurut klasifikasinya secara sistematis. Jumlah penerimaan dan pengeluaran yang diharapkan dapat dicapai dalam tahun anggaran tertentu, pada hakekatnya menggambarkan kegiatan-kegiatan yang akan dilaksanakan oleh aparat-aparat pemerintah bersama-sama rakyat”.

Secara yuridis berdasarkan Undang-undang nomor 17 tahun 2003 mendefinisikan anggaran sebagai APBN dan APBD yang dinyatakan bahwa Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, selanjutnya disebut APBN, adalah rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat.

2.1.1.2. Fungsi Anggaran Sektor Publik

Fungsi anggaran sektor publik dikemukakan Mardiasmo (2009:63) yang menyebutkan bahwa :

“Anggaran sektor publik mempunyai beberapa fungsi utama yaitu : (1) sebagai alat perencanaan, (2) alat pengendalian, (3) alat kebijakan fiskal, (4) alat politik, (5) alat koordinasi dan komunikasi, (6) alat penilaian kinerja, (7) alat motivasi, dan (8) alat menciptakan ruang publik.”

Fungsi anggaran sektor publik dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 pasal 3 ayat (4) menyatakan :

“APBN/APBD mempunyai fungsi otorisasi, perencanaan, pengawasan, alokasi, distribusi, dan stabilisasi.”

Fungsi- fungsi anggaran sektor publik pada Undang-Undang Nomor 17 tahun 2013 dijelaskan bahwa:

Pertama, fungsi otorisasi mengandung arti bahwa anggaran negara yang telah ditetapkan menjadi dasar untuk melaksanakan pendapatan dan belanja pada tahun yang bersangkutan anggaran sebagai pedoman untuk mengelola pendapatan dan bagaimana melakukan pengeluaran;

Kedua, fungsi perencanaan mengandung arti bahwa anggaran negara menjadi pedoman bagi manajemen dalam merencanakan kegiatan pada tahun yang bersangkutan ini dapat dijelaskan bahwa seluruh program dan kegiatan yang akan dilaksanakan tertuang dalam dokumen anggaran sebagai dasar untuk mempertimbangkan kegiatan apa saja yang dapat dibiayai dari anggaran yang tersedia;

Ketiga, fungsi pengawasan mengandung arti bahwa anggaran negara menjadi pedoman untuk menilai apakah kegiatan penyelenggaraan pemerintahan negara sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan ini dapat dijelaskan bahwa sebagai organisasi publik setiap kebijakan harus dapat dipertanggung jawabkan kepada publik, untuk

memastikan bahwa anggaran itu dilaksanakan dengan benar maka dilakukan pengawasan;

Keempat, fungsi alokasi mengandung arti bahwa anggaran negara harus diarahkan untuk mengurangi pengangguran dan pemborosan sumber daya, serta meningkatkan efisiensi dan efektivitas perekonomian ini terkait dengan fungsi pemerintah dalam rangka meningkatkan kesejahteraan masyarakat fungsi ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagaimana masyarakat dapat memiliki kemampuan secara ekonomi;

Kelima, Fungsi distribusi mengandung arti bahwa kebijakan anggaran negara harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan terhadap masyarakat sebagai objek dan subjek pembangunan, masyarakat dapat menikmati pembangunan secara adil dan merata tanpa ada pembedaan status; dan.

Keenam, fungsi stabilisasi mengandung arti bahwa anggaran pemerintah menjadi alat untuk memelihara dan mengupayakan keseimbangan fundamental perekonomian ini terkait bagaimana pemerintah yang memiliki hubungan ekonomi dengan negara-negara lain saling membutuhkan sumber daya ekonomi sehingga terjadi saling mempengaruhi secara fiscal dan moneter kewajiban negara bagaimana menjaga anggaran untuk menyeimbangkan kondisi ekonomi agar tetap sesuai dengan yang diharapkan.

2.1.1.3.Sistem Penyusunan Anggaran

Reformasi pada sektor publik sebagai dorongan dari masyarakat akan peningkatan sistem pengelolaan keuangan yang lebih baik maka terjadi perubahan-perubahan pada sistem penyusunan anggaran.

Sistem dalam penyusunan anggaran menjadi pedoman dalam rangka melakukan penyusunan anggaran, Sabeni dan Ghozali (1988:49) menyebutkan :

“Sistem-sistem dalam penyusunan anggaran yang sering digunakan adalah :

- a) *Traditional budget system*
- b) *Performance budget system*
- c) *Planning, Programming, Budgeting System (PPBS)*”.

Sistem penyusunan anggaran tersebut berkembang seiring dengan perkembangan ilmu pengetahuan serta perbaikan-perbaikan dalam sistem pemerintahan.

Perubahan-perubahan tersebut menurut Sabeni dan Ghozali (1988:53) dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 2.1 Perbandingan Antara Traditional Budget System, Performance Budget System dan PPBS System

No	Keterangan	<i>Traditional budget system</i>	<i>Performance Budget Sytem</i>	<i>Planning, Programming, Budgeting System (PPBS).</i>
1	Pengertian budget	Suatu perkiraan/rencana penerimaan dan pengeluaran dana (uang) dan merupakan alat yang mencerminkan pengesahan pendapatan dan belanja negara	Mencerminkan program kerja dan sebagai alat dari manajemen untuk mengukur prestasi	Suatu bentuk kebijakan pemerintah dalam proses alokasi sumber-sumber ekonomi yang langka untuk memenuhi kebutuhan yang tak terbatas
2	Landasan pengukuran (tolok ukur)	Besar kecilnya pengeluaran, jika seimbang dikatakan berhasil	Performance atau prestasi dari tujuan/hasil anggaran yang efisien	Keberhasilan rencana, program dalam mencapai tujuan negara dan pengaruhnya terhadap lingkungan sosial.
3	Bentuk rencana	Rencana jangka pendek (rencana	Rencana jangka pendek (rencana	Rencana jangka pendek dan

No	Keterangan	<i>Traditional budget system</i>	<i>Performance Budget Sytem</i>	<i>Planning, Programming, Budgeting System (PPBS).</i>
		tahunan)	tahunan)	rencana jangka panjang (20-30 tahun)
4	orientasi	Pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran	Pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal	Penyusunan rencana dan program
5	Pengumpulan data	Penerimaan-penerimaan dan terutama pengeluaran-pengeluaran	Penerimaan dan pengeluaran serta data biaya	Kesejahteraan sosial dan kebutuhan masyarakat, baik di masa yang lalu maupun masa yang akan datang
6	Pengelompokan pos-pos anggaran	Didasarkan atas objek-objek pengeluaran	Didasarkan atas rencana kegiatan dan ditetapkan tolok ukur berupa standar biaya dan hasil kerja	Didasarkan atas tujuan-tujuan yang hendak dicapai dimasa yang akan datang
7	Sistem akuntansi keuangan	<i>Cash basis</i>	<i>Cash basis, accrual basis, dan cost basis</i>	<i>Cost system</i> , misal: biaya <i>research</i> dan <i>development</i> , biaya investasi, biaya operasi dan biaya-biaya lain yang terpadu

Sumber: Sabeni dan Ghozali (1988:53)

Perubahan-perubahan dalam reformasi anggaran tidak hanya terkait dengan sistem penyusunan anggaran tetapi aspek lain dalam reformasi anggaran adalah perubahan paradigma anggaran daerah. Paradigma anggaran yang dikemukakan Mardiasmo (2009:108) :

“Bahwa paradigma anggaran daerah yang diperlukan tersebut ialah :

- 1) Anggaran daerah harus bertumpu pada kepentingan publik.
- 2) Anggaran daerah harus dikelola dengan hasil yang baik dan biaya rendah (*work better and cost less*).
- 3) Anggaran daerah harus mampu memberikan transparansi dan akuntabilitas secara rasional untuk keseluruhan siklus anggaran.

- 4) Anggaran daerah harus dikelola dengan pendekatan kinerja (*performance oriented*) untuk seluruh jenis pengeluaran maupun pendapatan.
- 5) Anggaran daerah harus mampu menumbuhkan profesionalisme kerja di setiap organisasi yang terkait.
- 6) Anggaran daerah harus dapat memberikan keleluasaan bagi para pelaksananya untuk memaksimalkan pengelolaan dananya dengan memperhatikan prinsip *value for money*.”

2.1.2. Teori keagenan (*agency theory*)

Teori keagenan menurut Anthony dan Govindarajan (2012:269) menyebutkan bahwa :

“Konsep hubungan agensi ada ketika salah satu pihak (*prinsipal*) menyewa pihak lain (*agen*) untuk melaksanakan suatu jasa dan, dalam melakukan hal itu, mendelegasikan wewenang untuk membuat keputusan kepada agen tersebut”.

Sebagai agen dan prinsipal tentunya masing-masing memiliki tujuan dan latar belakang terjadinya hubungan keagenan itu, lebih lanjut Anthony dan Govindarajan (2012:269) menyebutkan:

“Salah satu elemen kunci dari teori agensi adalah bahwa prinsipal dan agen memiliki preferensi atau tujuan yang berbeda. Teori agensi mengasumsikan bahwa semua individu bertindak untuk kepentingan mereka sendiri”.

Sesuai dengan pernyataan di atas Jensen & Meckling dalam Raharjo (2007:38) menyebutkan bahwa:

“Teori organisasi dan kebijaksanaan perusahaan sangat dipengaruhi teori agensi yang menggambarkan top manajer sebagai agen dalam suatu perusahaan, dimana manajer ini mempunyai kepentingan yang berbeda dengan pemilik, tetapi sama- samaberusaha memaksimalkan kepuasannya masing-masing”.

Menurut Tiessen dan Waterhouse dalam Raharjo (2007:38) mengemukakan bahwa:

“Dalam melakukan identifikasi ada empat batasan yang dapat mengurangi hasil- hasil yang kurang bermanfaat dari model agensi. Pertama, model memfokuskan pada yitigel period behavior (perilaku satu periode). Kedua, validitas deskriptif manfaat yang memaksimalkan representasi perilaku dapat dipertanyakan. Ketiga, model dibatasi oleh tiga orang. Dan, Keempat, beberapa penulis berargumen bahwa banyak perusahaan yang tidak dapat menerima analisis dari sudut pandang perjanjian formal”.

Hubungan agen dan prinsipal seringkali terjadinya suatu konflik atau permasalahan Jensen dan Meckling dalam Raharjo (2007:38) mengemukakan bahwa:

“Konflik keagenan sering muncul dikarenakan adanya asymetri informasi yang dikarenakan perbedaan kepentingan antara principal dan agen, yang akan membawa masalah-masalah diantara berbagai pihak yang terlibat.”

Senada dengan pendapat Jensen, konflik antara agen dan prinsipal dijelaskan Arfan Ikhsan (2010:91) yang menyatakan bahwa:

“Secara umum teori ini mengasumsikan bahwa prinsipal bersikap netral terhadap risiko sementara agen bersikap menolak usaha dan risiko”.

Penyebab terjadinya konflik antara agen dan prinsipal terjadi dijelaskan Arfan Ikhsan (2010:91) mengemukakan bahwa:

“Agen dan prinsipal diasumsikan termotivasi oleh kepentingannya sendiri, dan seringkali kepentingan antara keduanya berbenturan”.

Lebih lanjut konflik antara agen dan prinsipal diawali dari perbedaan pandangan dan kepentingan dikemukakan Arfan Ikhsan (2010:91) yang menyebutkan bahwa:

“Menurut pandangan prinsipal, kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil. sementara, menurut pandangan agen, dia lebih suka jika

sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tetapi juga tingkat usahanya.”

Bentuk permasalahan dalam keagenan dijelaskan Gudono (2012:148) yang menyebutkan bahwa :

“Ada dua macam bentuk masalah keagenan terdapat dalam hubungan antara prinsipal dan agen, yaitu (1) pilihan buruk (*Adverse selection* bisa juga disebut *negative selection* atau *anti selection*) dan (2) bencana moral (*moral hazard*)”.

Miller dalam Gudono (2012:156) berpendapat ada enam asumsi dalam teori keagenan, yaitu :

“(1) Tindakan agen akan mempengaruhi hasil yang didapatkan oleh prinsipal, (2) karena prinsipal tidak bisa melihat tindakan agen, maka prinsipal harus menggunakan outcome sebagai indikasi tindakan agen, (3) preferensi agen tidak sama dengan preferensi prinsipal, (4) prinsipal adalah aktor yang rasional, (5) baik prinsipal maupun agen sama-sama memahami rasionalitas agen, dan (6) prinsipal memiliki bargaining power tatkala menetapkan kontrak dengan agen”.

Ciri utama adanya hubungan keagenan dijelaskan Santoso (2015:5) menyebutkan bahwa:

“...Kata kunci yang merupakan ciri utama terdapatnya hubungan keagenan adalah sebagai berikut:

- 1) Adanya pihak yang memberikan kewenangan untuk melakukan perbuatan hukum tertentu pada pihak lain, yaitu prinsipal.
- 2) Adanya pihak yang diberikan kewenangan untuk melakukan perbuatan atau tindakan hukum tertentu untuk dan atas nama orang lain, yaitu agen.
- 3) Hubungan hukum tersebut menimbulkan sebuah hak dan kewajiban tertentu bagi para pihak, yang bertumpu pada sebuah doktrin *fiduciary duties*.”

2.1.2.1. Hubungan Keagenan pada Sektor Publik

Hubungan keagenan tidak hanya terjadi pada sektor privat tetapi juga hal ini terjadi pada sektor publik hal ini sesuai dengan yang dijelaskan Lane dalam Halim Dan Abdullah (2009) yang menyebutkan bahwa:

“...Negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan prinsipal-agen.”

Hal senada dikemukakan oleh Bergman & Lane dalam Halim Dan Abdullah (2009) menyatakan bahwa:

“Kerangka hubungan prinsipal agen merupakan suatu pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen-komitmen kebijakan publik. Pembuatan dan penerapan kebijakan publik berkaitan dengan masalah-masalah kontraktual, yakni informasi yang tidak simetris (*asymmetric information*), *moral hazard*, dan *adverse selection*.”

Hubungan keagenan pada sektor publik terjadi pada proses penyusunan anggaran Menurut Moe dalam Halim Dan Abdullah (2009) :

“Di pemerintahan terdapat suatu keterkaitan dalam kesepakatan-kesepakatan principal-agent yang dapat ditelusuri melalui proses anggaran: pemilih-legislatur, legislatur-pemerintah, menteri keuangan-pengguna anggaran, perdana menteri-birokrat, dan pejabat-pemberi pelayanan.”

Hubungan keagenan didalam pemerintahan tidak hanya terjadi antara eksekutif dan legislatif saja, tetapi bisa juga antara Kepala daerah dengan Kepala SKPD.

Dalam kaitan ini Fozzard, Halim, Moe, Smith & Bertozzi, Yuhertiana, dalam Abdullah (2006) mengemukakan bahwa:

”Dalam hubungan keagenan antara eksekutif dan legislatif, eksekutif adalah agen dan legislatif adalah prinsipal”.

Hubungan agency didalam pemerintahan dijelaskan Magner & Johnson, dalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra (2006).

“Teori prinsipal-agen menjelaskan bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran memiliki kecenderungan untuk memaksimalkan utilitasnya melalui pengalokasian sumberdaya dalam anggaran yang ditetapkan”.

Smith & Bertozzi dalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra, (2006) menyatakan:

“Eksekutif atau agency yang menjadi pengusul anggaran dan juga pelaksana atau pengguna dari anggaran tersebut berupaya untuk memaksimalkan jumlah anggaran”.

Von Hagen dalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra (2006) menjelaskan bahwa:

“Di sisi lain, publik memilih politisi untuk membuat keputusan tentang penggunaan sumberdaya bagi mereka di pemerintahan sehingga belanja publik sesungguhnya adalah cerita tentang beberapa politisi yang menghabiskan uang orang lain”.

Hubungan keagenan pada eksekutif legislatif dikemukakan pula oleh Johnson dalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra (2006) :

“Hubungan eksekutif/birokrasi dengan legislatif/kongres dengan nama self-interest model. Legislators ingin dipilih kembali, birokrat ingin memaksimumkan anggarannya, dan konstituen ingin memaksimumkan utilitasnya. Agar terpilih kembali, legislators mencari program dan projects yang membuatnya populer di mata konstituen. Birokrat mengusulkan program-program baru karena ingin agency-nya berkembang dan konstituen percaya mereka menerima benefits dari pemerintah. Karena semua pihak dapat

“bertemu” dalam action yang sama, maka konsensus di antara legislators dan birokrat merupakan keniscayaan, bukan pengecualian.”

Hal yang sama dikemukakan juga oleh Gilardi dan Strom dalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra, (2006) yang menyebutkan:

“Yang melihat hubungan keagenan sebagai hubungan pendelegasian (*chains of delegation*), yakni pendelegasian dari masyarakat kepada wakilnya di parlemen, dari parlemen kepada pemerintah, dari pemerintah sebagai satu kesatuan kepada seorang menteri, dan dari pemerintah kepada birokrasi”.

Hubungan tersebut tidaklah selalu mencerminkan hirarki, tetapi dapat saja berupa hubungan pendelegasian, seperti yang dinyatakan oleh Andvig et al. dalam Abdullah, Syukriy dan Asmara, Jhon Andra, (2006).

Hubungan keagenan didalam sektor publik diatur didalam ketentuan perundang-undangan, Ketentuan – ketentuan yang mengatur keagenan menurut Halim Dan Abdullah (2009) yaitu :

“Beberapa aturan yang secara eksplisit merupakan manifestasi dari teori keagenan adalah:

1. UU 22/1999 dan UU 32/2004 yang di antaranya mengatur bagaimana hubungan antara eksekutif dan legislatif. Eksekutif yang dipilih dan diberhentikan oleh legislatif (UU 22/1999) atau diusulkan untuk diberhentikan (UU32/2004) merupakan bentuk pengimplementasian prinsip-prinsip hubungan keagenan di pemerintahan. Eksekutif akan membuat pertanggungjawaban kepada legislatif pada setiap tahun atas anggaran yang dilaksanakannya dan setiap lima tahun ketika masa jabatan kepala daerah berakhir.

2. PP 109/2000 menjelaskan tentang penghasilan kepala daerah dan wakil kepala daerah.
3. PP 110/2000, PP 24/2004, dan PP 37/2005 mengatur mengenai kedudukan keuangan anggota legislatif.
4. UU 17/2003, UU 1/2004, dan UU 15/2004 merupakan aturan yang secara tegas mengatur bagaimana perencanaan, pelaksanaan, dan pemeriksaan keuangan publik (negara dan daerah) dilaksanakan oleh pemerintah.”

Undang-undang 22 tahun 1999 dan undang-undang 32 tahun 2004 hal ini merupakan bentuk pemberian otonomi yang luas tetapi terbatas terhadap pemerintah daerah yang belakangan telah di rubah melalui undang – undang 23 tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, tetapi pelaksanaan didaerah belum efektif karena peraturan pelaksanaannya masih belum lengkap.

Permasalahan – permasalahan dalam hubungan keagenan pada sektor publik yaitu adanya perilaku oportunistik dari pihak eksekutif, bentuk perilaku oportunistik eksekutif disebutkan Halim Dan Abdullah (2009) adalah:

1. Mengusulkan kegiatan yang sesungguhnya tidak menjadi prioritas.
2. Mengusulkan kegiatan yang memiliki *lucrative opportunities* (peluang untuk mendapatkan keuntungan pribadi) yang besar.
3. Mengalokasikan komponen belanja yang tidak penting dalam suatu kegiatan.
4. Mengusulkan jumlah belanja yang terlalu besar untuk komponen belanja dan anggaran setiap kegiatan.
5. Memperbesar anggaran untuk kegiatan yang sulit diukur hasilnya.

Permasalahan dalam hubungan keagenan terjadi pula pada pihak legislatif hal ini sesuai dengan yang disampaikan Halim Dan Abdullah (2009) yang menyebutkan bahwa”

“Ada dua kondisi yang dimanfaatkan oleh eksekutif untuk merealisasi perilaku oportunistiknya dalam proses penyusunan anggaran. Pertama, secara eksplisit berhubungan dengan anggaran legislatif dan kedua, melalui anggaran untuk pelayanan publik dalam bentuk “titipan”. Pada kondisi pertama, legislatif mengusulkan anggaran yang meningkatkan penghasilannya sehingga dapat memenuhi self-interestnya dalam jangka pendek. Hal ini memunculkan political corruption atas anggaran (Garamfalvi, 1997). Sementara pada kondisi kedua, self-interest dalam jangka panjang ingin dicapai. Usulan anggaran yang diperjuangkan adalah yang megharumkan nama politisi di wilayah tertentu, sehingga cenderung pada usulan yang targetable atau hasilnya kelihatan jelas oleh masyarakat. Akibatnya, pembangunan cenderung di daerah merupakan wilayah pemilihan politisi yang powerful di legislatif. Masyarakat sulit melihat dan memahami kecenderungan ini.”

Beberapa bentuk permasalahan dalam hubungan keagenen dalam sektor publik disampaikan pula Asmara (2010) yang menjelaskan bahwa:

“Beberapa praktik dalam penyusunan perubahan anggaran yang dilakukan oleh SKPA dalam konteks oportunistik 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 PPAS), pelaksanaan (reses), dan pertanggungjawaban (LKPJ dan laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBD).”

2.1.3. Teori Akurasi Estimasi Anggaran

Arti Akurat menurut kamus besar bahasa Indonesia yaitu *Adjektiva (kata sifat)* teliti; saksama; cermat; tepat benar (<http://kamusbahasa.org>).

Penyusunan rencana anggaran oleh unit-unit kerja yang ada. Anggaran yang disusun meliputi estimasi pendapatan dan estimasi belanja. Kedua macam estimasi tersebut perlu dianalisis secara mendalam dengan mempertimbangkan realisasi periode sebelumnya, kecenderungan yang terjadi, faktor-faktor yang mungkin berpengaruh pada periode berikutnya, dan tingkat pencapaian yang diharapkan pada periode yang akan datang (Granof dalam Mardiasmo,2004:22).

Prinsip –prinsip Anggaran Publik menurut Mardiasmo (2009) yaitu :

“ Prinsip-prinsip anggaran sektor publik meliputi:

1. Otorisasi oleh legislatif Anggaran publik harus mendapat otorisasi dari legislatif terlebih dulu sebelum eksekutif dapat membelanjakan anggaran tersebut.
2. Komprehensif Anggaran harus menunjukkan semua penerimaan dan pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, adanya dana non-budgetair pada dasarnya adalah menyalahi prinsip anggaran yang bersifat komprehensif.
3. Keutuhan anggaran Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum (general fund)
4. Nondiscretionary Appropriation. Jumlah yang disetujui oleh dewan legislatif harus dimanfaatkan secara ekonomis, efisien, dan efektif.
5. Periodik Anggaran merupakan suatu proses yang periodik, dapat bersifat tahunan maupun multi-tahunan
6. Akurat Estimasi anggaran hendaknya tidak memasukkan cadangan yang tersembunyi (hidden reserve) yang dapat dijadikan sebagai pemborosan dan inefisiensi anggaran serta dapat mengakibatkan munculnya underestimate pendapatan dan overestimate pengeluaran.
7. Jelas anggaran hendaknya sederhana, dapat dipahami masyarakat, dan tidak membingungkan
8. Diketahui publik anggaran harus diinformasikan kepada masyarakat luas.”

Akurasi estimasi anggaran yang baik itu berarti tidak melebihi-lebihkan pengeluaran (over estimate) dan juga tidak mengurangi pendapatan (Mardiasmo,2009)

Akurasi estimasi anggaran dipengaruhi oleh perilaku pembuat anggaran dengan membuat senjangan anggaran, Praktek senjangan anggaran dalam penyusunan anggaran lebih lanjut dijelaskan Anthony dan Govindaradjan, (2012:84) yang menyebutkan bahwa:

“Banyak pembuat anggaran cenderung untuk menganggarkan pendapatan agak lebih rendah dan pengeluaran agak lebih tinggi, dari estimasi terbaik mereka mengenai jumlah-jumlah tersebut”.

Melihat pengertian diatas Akurasi estimasi anggaran dapat diproksikan sebagai senjangan anggaran/*budgetary slack*.

2.1.4. Teori *Budgetary Slack*

Pengertian senjangan anggaran/*budgetary slack* dikemukakan oleh Anthony dan Govindaradjan (2012:84) yang menyebutkan bahwa:

“*Budgetary slack* adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh subordinates dengan jumlah estimasi yang terbaik dari perusahaan”.

Hal yang melatar belakangi setiap orang melakukan senjangan anggaran disebutkan Kenneth A Merchan dan Wim A Vander Stede (2003:183) menyebutkan bahwa :

“*Some managers also argue that budget slack is sometimes necessary to address the imbalance of power that is inherent in a hierarchical organization*”.

Dapat didefinisikan bahwa beberapa manajer juga berpendapat bahwa anggaran *slack* kadang-kadang diperlukan untuk mengatasi ketidakseimbangan kekuasaan yang melekat dalam hierarki organisasi.

Young dalam Mardiasmo (2004:253) memberikan definisi khusus terhadap *budgetary slack* yaitu :

“The amount by which a subordinate understates his productive capability when given a chance to select a work standard against which his performance will be evaluated”.

Otley dalam Mardiasmo (2004:253). menjelaskan mengenai *slack* anggaran pada organisasi publik yaitu:

“Budgetary slack it often occurs in public and private sectors budgeting and can be positive or negative”.

Senjangan anggaran/*budgetary slack* menurut Arfan Ikhsan (2010:241) menyebutkan bahwa:

“Slack adalah selisih antara sumber daya yang sebenarnya diperlukan untuk secara efisien menyelesaikan tugas dan jumlah sumber daya yang lebih besar dan diperuntukan bagi tugas tersebut. Dengan kata lain, *slack* adalah penggelembungan anggaran”.

Sejalan dengan yang disampaikan Otlet, Lukka dalam Mardiasmo (2004 :253) mengemukakan tentang bagaimana *slack* positif yaitu:

“Positive slack occurs when budget-makers underestimate revenue and overestimate expenditure. in this instance, the budget figure is intentionally made easier to achieve in comparison to the forecast”.

Pendapat tersebut dapat didefinisikan *slack* positif terjadi ketika pembuat anggaran mengecilkan pendapatan dan melebih-lebihkan pengeluaran. Dalam hal ini, angka anggaran sengaja dibuat lebih mudah untuk memudahkan pencapaian sesuai dengan yang diperkirakan.

Lebih lanjut mengenai *slack* negatif dijelaskan oleh Rodger and Joyce dalam Mardiasmo (2004:256)

“Negative slack occurs when budget-makers overestimate revenue and underestimate expenditure”.

Penjelasan diatas dapat didefinisikan bahwa *Slack* negatif terjadi ketika pembuat anggaran melebih-lebihkan pendapatan dan mengecilkan pengeluaran.

Ciri-ciri terjadinya *slack* atau senjangan anggaran dikemukakan Dunk dalam Wardani (2014:8) yang menyebutkan bahwa :

“Beberapa ciri terjadinya senjangan anggaran, yaitu:

- 1) Standar dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas.
- 2) Anggaran secara mudah untuk diwujudkan.
- 3) Tidak terdapatnya batasan-batasan yang harus di perhatikan terutama batasan yang ditetapkan untuk biaya.
- 4) Anggaran tidak menuntut hal khusus.
- 5) Anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi.
- 6) Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.”

2.1.5. Teori Anggaran Berbasis Kinerja

Definisi anggaran berbasis kinerja menurut Mardiasmo (2009:84) disebutkan bahwa:

“Sistem anggaran kinerja pada dasarnya merupakan sistem yang mencakup kegiatan penyusunan program dan tolok ukur kinerja sebagai instrumen untuk mencapai tujuan dan sasaran program”.

Definisi anggaran berbasis kinerja dijelaskan pula oleh Ritonga (2009:25) yang menitik beratkan bagaimana anggaran akan memberikan hasil kerja sesuai dengan yang direncanakan yang menyebutkan bahwa :

“Anggaran dengan pendekatan prestasi kerja merupakan suatu sistem anggaran yang mengutamakan hasil kerja dan output dari setiap program dan kegiatan yang direncanakan. Setiap dana yang dikeluarkan oleh pemerintah daerah untuk melaksanakan program dan kegiatan harus didasarkan atas hasil dan output yang jelas dan terukur”.

Pengertian Anggaran berbasis kinerja menurut Anggarini dan Puranto (2010:100) yaitu :

“Anggaran berbasis kinerja (ABK) merupakan metode penganggaran bagi manajemen untuk mengaitkan setiap biaya yang dituangkan dalam kegiatan-kegiatan dengan manfaat yang dihasilkan.”

Penekanan terhadap anggaran berbasis kinerja adalah pada konsep *value for money* serta pengawasan Mardiasmo (2009: 131) menjelaskan:

“Tujuan yang dikehendaki oleh masyarakat mencakup pertanggungjawaban mengenai pelaksanaan *value for money*, yaitu: ekonomis (hemat cermat) dalam pengadaan dan alokasi sumber daya, efisien (berdaya guna) dalam penggunaan sumber daya dalam arti penggunaannya diminimalkan dan hasilnya dimaksimalkan (*maximizing benefit an minimizing costs*), serta efektif (berhasil guna) dalam arti mencapai tujuan dan sasaran.”

Anggaran berbasis kinerja diimplementasikan guna memperbaiki kelemahan anggaran tradisional, lebih lanjut disebutkan Mardiasmo (2009:78) menyebutkan bahwa:

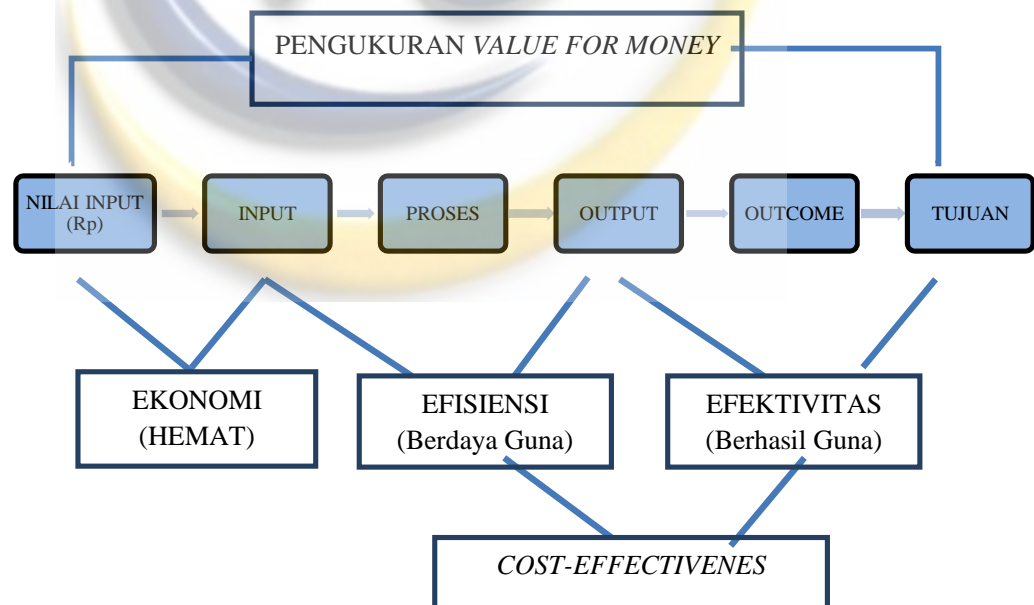
“Dilihat dari berbagai sudut pandang, metode penganggaran tradisional memiliki beberapa kelemahan, antara lain:

1. Hubungan yang tidak memadai (terputus) antara anggaran tahunan dengan rencana pembangunan jangka panjang.
2. Pendekatan incremental menyebabkan sejumlah besar pengeluaran tidak pernah diteliti secara menyeluruh efektivitasnya.
3. Lebih berorientasi pada input daripada output. Hal tersebut menyebabkan anggaran tradisional tidak dapat dijadikan sebagai alat untuk membuat

kebijakan dan pilihan sumber daya, atau memonitor kinerja. Kinerja di evaluasi dalam bentuk apakah dana telah habis dibelanjakan, bukan apakah tujuan tercapai.

4. Sekat-sekat antar departemen yang kaku membuat tujuan nasional secara keseluruhan sulit dicapai. Keadaan tersebut berpeluang menimbulkan konflik, over lapping, kesenjangan, dan persaingan antar departemen.
5. Proses anggaran terpisah untuk pengeluaran rutin dan pengeluaran modal/investasi.
6. Anggaran tradisional bersifat tahunan, Anggaran tahunan tersebut sebenarnya terlalu pendek, terutama untuk proyek modal dan hal tersebut dapat mendorong praktik-praktik yang tidak diinginkan (korupsi dan kolusi).
7. Sentralisasi penyiapan anggaran, ditambah dengan informasi yang tidak memadai menyebabkan lemahnya perencanaan anggaran. Sebagai akibatnya adalah munculnya *budget padding* atau *budgetary slack*.
8. Persetujuan anggaran yang terlambat, sehingga dagal memberikan mekanisme pengendalian untuk pengeluaran yang sesuai, seperti seringnya dilakukan revisi anggaran dan manipulasi anggaran.
9. Aliran informasi (sistem informasi finansial) yang tidak memadai yang menjadi dasar mekanisme pengendalian rutin, mengidentifikasi masalah dan tindakan.”

Hubungan ketiga konsep *value for money* diatas dapat digambarkan dalam gambar dibawah ini:



Gambar 2. 1 Pengukuran Value for Money

(Mardiasmo, 2009:132)

Tahapan di dalam penerapan anggaran berbasis kinerja dijelaskan lebih lanjut oleh Mardiasmo (2009: 84) yang menyebutkan bahwa:

“Penerapan sistem anggaran kinerja dalam penyusunan anggaran dimulai dengan perumusan program dan penyusunan struktur organisasi pemerintah yang sesuai dengan program tersebut”.

Penyusunan anggaran pemerintah pusat dan daerah dilakukan dengan pendekatan anggaran terpadu serta kerangka pengeluaran jangka menengah dan didasarkan kepada anggaran berdasarkan prestasi kerja ini sesuai dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Dijelaskan lebih lanjut dalam ketentuan tersebut bahwa penyusunan anggaran berdasarkan prestasi kerja dilakukan berdasarkan capaian kinerja, indikator kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga, dan standar pelayanan minimal.

Dalam penyusunan anggaran berbasis kinerja diperlukan adanya capaian kinerja yang dituangkan didalam dokumen perencanaan seperti pada Renja, Renstra dan pada DPA. Ketercapaian terhadap kinerja ini yang didasarkan penilaian atas kinerja setiap instansi.

Dalam penyusunan diperlukan pula instrumen yang dijadikan dasar yaitu analisis standar belanja yang merupakan penilaian kewajaran atas belanja pemerintah serta standar satuan harga yang merupakan batasan maksimal terhadap harga barang/jasa yang dibeli dari uang pemerintah.

Standar pelayanan minimal dan standar kinerja lainnya dijadikan dasar penilaian dan evaluasi terhadap kinerja instansi. tingkat masukan dan tingkat keluaran serta hasil

dari suatu kegiatan dan program harus memiliki satu benang merah sehingga dicapai kesesuaian arah pembangunan dan belanja.

Anggaran berbasis kinerja merupakan suatu sistem anggaran yang mengutamakan kepada upaya pencapaian hasil kerja dari perencanaan biaya yang ditetapkan. Dengan memperhatikan proses penyusunan anggaran dalam *performance budgeting system* ini, maka anggaran yang dihasilkan dan dikeluarkan harus jelas dan terukur sesuai capaian kinerja yang telah ditetapkan.

Faktor atau tahapan pelaksanaan anggaran menurut Henley et al dalam Mardiasmo (2009: 70) yang mengemukakan ada empat faktor anggaran sebagai berikut:

- “a. Persiapan Anggaran (*preparation*)
- b. Rafitikasi Anggaran (*approval/ ratification*)
- c. Pelaksanaan Anggaran (*implementation*)
- d. Pelaporan dan Evaluasi Anggaran (*reporting & evaluation*)”

Pelaksanaan penyusunan anggaran berbasis kinerja pada pemerintah diatur pada ketentuan – ketentuan dibawah ini yaitu:

1. PP No. 20 Tahun 2004 tentang RKP
2. PP No. 21 Tahun 2004 tentang Penyusunan RKA-KL
3. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
4. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah

Penerapan sistem anggaran berbasis kinerja memiliki karakteristik atau ciri-ciri yang dijelaskan Bastian (2010:203) yang menyebutkan bahwa:

1. “Secara Umum sistem ini mengandung tiga unsur pokok, yaitu:
 - a. Pengeluaran organisasi diklasifikasikan menurut program dan kegiatan
 - b. Pengukuran kinerja (*performance measurement*)

- c. Pelaporan program (*program reporting*)
2. lebih berfokus pada pengukuran kinerja, bukan pada pengawasan.
3. Setiap kegiatan harus dilihat dari sisi efisiensi dan memaksimalkan output
4. Bertujuan menghasilkan informasi biaya dan kinerja yang dapat digunakan untuk penyusunan target dan evaluasi pelaksanaan kerja”.

Karakteristik Anggaran berbasis kinerja dijelaskan pula Noordiawan dan Hertianti (2011:82) yang menyebutkan bahwa:

” Karakteristik utama dari pendekatan kinerja dapat diringkas sebagai berikut:

1. Mengelompokan anggaran berdasarkan program atau aktivitas.
2. Setiap program atau aktivitas dilengkapi dengan indikator kinerja yang menjadi tolok ukur keberhasilan.
3. Pada tingkat yang lebih maju, pendekatan ini dicirikan dengan diterapkannya unit costing untuk setiap aktivitas. Dengan demikian, total anggaran untuk suatu organisasi adalah jumlah dari perkalian dari biaya standar per unit dengan jumlah unit aktivitas yang diperkirakan pada periode mendatang”.

Penerapan Anggaran berbasis kinerja harus memperhatikan prinsip-prinsip penganggaran sehingga penerapan anggaran berbasis kinerja yang diterapkan memenuhi syarat sebagai anggaran yang mengutamakan atas capaian kinerja, Hal ini sesuai dengan yang disampaikan Anggarini dan Puranto (2010:104) yang menyatakan bahwa:

“Dalam menyusun Anggaran berbasis Kinerja (ABK) perlu diperhatikan prinsip-prinsip penganggaran, aktivitas utama dalam penyusunan ABK, peranan legislatif, siklus perencanaan anggaran daerah, struktur APBD, dan penggunaan ASB”.

Lebih lanjut Anggarini dan Puranto (2010:104) menjelaskan mengenai prinsip-prinsip penganggaran yaitu:

“Prinsip-Prinsip Penganggaran :

- 1) **Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran**
APBD harus dapat menyajikan informasi yang jelas mengenai tujuan, sasaran, dan manfaat yang diperoleh masyarakat dari suatu kegiatan atau proyek yang dianggarkan. Anggota masyarakat memiliki hak dan akses yang sama untuk mengetahui proses anggaran karena menyangkut aspirasi dan kepentingan masyarakat, terutama pemenuhan kebutuhan-kebutuhan hidup masyarakat. Masyarakat juga berhak untuk

menuntut pertanggungjawaban atas rencana ataupun pelaksanaan anggaran tersebut.

- 2) Disiplin anggaran
Pendapatan yang direncanakan merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan belanja yang dianggarkan pada setiap pos/pasal merupakan batas tertinggi pengeluaran belanja.
Panganggaran pengeluaran harus didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan/proyek yang belum/tidak tersedia anggarannya dalam APBD/perubahan APBD.
- 3) Keadilan anggaran
Pemerintah daerah wajib mengalokasikan penggunaan anggarannya secara adil agar dapat dinikmati oleh seluruh kelompok masyarakat tanpa diskriminasi dalam pemberian pelayanan karena pendapatan daerah pada hakikatnya diperoleh melalui peran serta masyarakat.
- 4) Efisiensi dan efektivitas anggaran
Penyusunan anggaran hendaknya dilakukan berlandaskan azas efisiensi, tepat guna, tepat waktu pelaksanaan, dan penggunaannya dapat dipertanggungjawabkan. Dana yang tersedia harus dimanfaatkan dengan sebaik mungkin untuk dapat menghasilkan peningkatan dan kesejahteraan yang maksimal untuk kepentingan masyarakat.
- 5) Disusun dengan pendekatan kinerja
APBD disusun dengan pendekatan kinerja, yaitu mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja (output/outcome) dari perencanaan alokasi biaya atau input yang telah ditetapkan. Hasil kerjanya harus sepadan atau lebih besar dari biaya atau input yang telah ditetapkan. Selain itu harus mampu menumbuhkan profesionalisme kerja di setiap organisasi kerja yang terkait.”

Anggaran berbasis kinerja memiliki beberapa keunggulan, hal ini sesuai dengan yang disampaikan Bastian (2010:203) yang menyebutkan bahwa:

“Keunggulan dari sistem penganggaran *performance budgeting* adalah :

1. Memungkinkan pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan
2. Merangsang partisipasi dan memotivasi unit kerja melalui proses pengusulan dan penilaian anggaran yang bersifat faktual.
3. membantu fungsi perencanaan dan mempertajam pembuatan keputusan
4. memungkinkan alokasi dana secara optimal dengan didasarkan pada efisiensi unit kerja
5. menghindari pemborosan”.

Perencanaan belanja yang baik menurut Mahmudi (2010:80) ditandai dengan adanya:

- a) adanya koherensi antara perencanaan belanja dalam APBD dengan perencanaan daerah;
- b) adanya standar satuan harga (SSH) yang merupakan standar biaya per unit input;

- c) adanya analisis standar belanja (ASB) untuk menentukan kewajaran belanja suatu program atau kegiatan.
- d) adanya harga perkiraan sendiri (owner estimate) untuk menentukan kewajaran belanja modal yang pengadaannya ditenderkan.
- e) rendahnya tingkat senjangan anggaran belanja (*budgetary slack*)”.

2.1.6. Teori Partisipasi Penyusunan Anggaran

Keperilakuan dalam proses penyusunan anggaran diawali dari proses perencanaan, tahapan awal dari penyusunan perencanaan adalah tahap penetapan tujuan. lingkungan perencanaan akan berpengaruh terhadap perilaku pada saat tahapan penetapan tujuan.

Bentuk keperilakuan dalam proses penyusunan anggaran adalah partisipasi. Pentingnya partisipasi dalam penyusunan anggaran menurut Arfan Ikhsan (2010:237) menjelaskan bahwa:

“Hal penting yang perlu diingat adalah orang-orang di dalam organisasi bertanggung jawab menentukan sasaran dan menetapkan tujuan. Orang – orang dalam organisasi juga bertanggung jawab atas pencapaian sasaran dan tujuan tersebut. Dengan demikian, fase penetapan tujuan dari perencanaan penuh dengan kekurangan dalam perilaku”.

Keterlibatan orang-orang dalam penyusunan anggaran dijelaskan Garrison dan Noreen (2000:408) yaitu menyebutkan bahwa:

“Pendekatan penganggaran yang melibatkan manajer dalam pembuatan estimasi anggaran ini disebut *self imposed budget* atau anggaran partisipatif. Pendekatan ini biasanya dianggap sebagai metode pembuatan anggaran yang paling efektif. *Self imposed budget* atau anggaran partisipatif adalah anggaran yang dibuat dengan kerjasama dan partisipasi penuh dari manajer pada semua tingkatan”.

Definisi mengenai partisipasi dijelaskan lebih lanjut Arfan Ikhsan (2010:238) yang memberikan batasan bahwa:

“Partisipasi adalah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua bagian atau lebih pihak dimana keputusan tersebut akan memiliki dampak masa depan terhadap mereka yang membuatnya.”

Pendapat lain mengenai partisipasi anggaran dijelaskan Schiff dan Lewin dalam young (1985) menyebutkan bahwa:

“Participation provides a means whereby subordinates can build budgetary slack into their standards of performance”.

Dimaksudkan bahwa partisipasi menyediakan sarana dimana bawahan bisa membuat *slack* anggaran dengan memperhatikan standar kinerja mereka.

Selanjutnya Brownell dan Mc Innes dalam Coryanata (2006: 272) menjelaskan bahwa :

“Anggaran yang disusun dengan melibatkan bawahan lebih memungkinkan untuk melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang mungkin bisa dicapai”.

Definisi lain disampaikan Kenis dalam Abdul rahman (2002:25) yang memberikan definisi bahwa:

“Partisipasi anggaran sebagai tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan memiliki pengaruh dalam menentukan pencapaian tujuan anggaran pada pusat pertanggungjawabannya”.

Bentuk partisipasi dalam penyusunan anggaran dijelaskan lebih lanjut Arfan Ikhsan (2010:238) yang menyebutkan bahwa :

“Ketika diterapkan kepada perencanaan, partisipasi mengacu kepada keterlibatan manajer tingkat menengah dan bawah dalam pengambilan keputusan yang mengarah pada tujuan operasional dan penetapan sasaran kinerja. Keterlibatan tersebut dapat bervariasi dari hanya sekedar hadir pada pertemuan-pertemuan anggaran sampai pada partisipasi dalam diskusi yang berkaitan dengan kewajiban dari kuota penjualan dan target produksi, serta pada hak untuk melakukan negosiasi dalam menetapkan sasaran”.

Format dan bentuk pada partisipasi anggaran masih memiliki berbagai keragaman dan perbedaan pandangan hal ini dijelaskan Arfan Ikhsan (2010:239) menjelaskan:

“Banyak studi mengenai pengambilan keputusan secara partisipatif tidak menyetujui suatu format eksklusif yang diinginkan untuk partisipasi karyawan yang akan bekerja di semua organisasi. Diskusi atau kesepakatan mengenai kedalaman, lingkup atau bobot partisipasi relatif sedikit. Tidak ada pandangan yang seragam mengenai siapa yang sebaiknya berpartisipasi (kedalaman), jenis keputusan dimana mereka sebaiknya berpartisipasi (lingkup), atau tingkat kekuasaan partisipan dalam keputusan akhir (bobot). Terdapat juga suatu pertanyaan mengenai apakah manfaat partisipasi meningkat secara proporsional terhadap jumlah karyawan yang berpartisipasi”.

Penerapan anggaran partisipatif didalam pelaksanaannya memiliki berbagai keragaman, hal ini banyak faktor yang mempengaruhinya hal ini dijelaskan lebih lanjut Arfan Ikhsan (2010:239) menjelaskan bahwa:

“Kedalaman, lingkup, dan bobot partisipasi dalam penetapan bergantung pada gaya kepemimpinan organisasi, struktur organisasi, dan kecepatan dimana keputusan harus dibuat, keahlian dari angkatan kerja, dan jenis kontribusi yang dapat mereka berikan. Dengan demikian, organisasi harus memutuskan apakah akan melibatkan manajer tingkat menengah, manajer tingkat bawah, penyelia, mandor, pekerja pabrik, atau pekerja kantor dalam proses penyusunan anggaran. Kemudian, keputusan mengenai aktivitas anggaran dimana anggota-anggota organisasi ini akan berpartisipasi harus dibuat. Pada akhirnya, manajemen puncak harus memutuskan apakah akan melakukan intervensi untuk menyelesaikan pertikaian, mendorong diskusi anggaran yang stagnan, atau mengumumkan bahwa waktunya sudah habis dan suatu keputusan harus dibuat oleh partisipan anggaran.”

Penjelasan mengenai kedalaman, lingkup dan bobot partisipasi dijelaskan lebih lanjut ditegaskan Arfan Ikhsan (2010:239) yang menyebutkan bahwa:

“Perusahaan harus berurusan dengan pertanyaan dari kedalaman, lingkup dan bobot partisipatif secara realistis. Dimana sebaiknya perusahaan menarik garis dan membatasi jumlah partisipasi? apakah seluruh manajer tingkat menengah sebaiknya dilibatkan dalam proses tersebut? apakah seluruh manajer tingkat bawah yang sebaiknya dilibatkan? apakah seluruh mandor dan penyelia lini yang pertama dilibatkan? seberapa serius saran manajer tingkat bawah dapat diterima jika mereka tidak sependapat dengan manajer puncak yang berpengalaman? bagaimana perusahaan tersebut memecahkan situasi yang buntu? apa yang sebaiknya dilakukan ketika keputusan dibutuhkan dengan cepat? jawaban-jawaban terhadap pertanyaan-pertanyaan ini dapat menentukan keberhasilan atau kegagalan partisipasi.”

Partisipasi manajemen tingkat atas, manajemen tingkat menengah dan manajemen tingkat bawah memiliki ruang lingkup tugas yang berbeda struktur atas (*top*

manajer) akan melaksanakan perencanaan yang terwujud dalam bentuk penetapan tujuan, misi, sasaran dan strategi organisasi. Sedangkan struktur menengah (*middle manager*) dan struktur bawah (*lower manager*) akan melaksanakan perencanaan yang terwujud dalam bentuk pelaksanaan program, proyek dan prosedur (Bastian, 2010:173).

Partisipasi dilakukan pada setiap tahapan penyusunan anggaran, tahapan utama disebutkan Arfan Ikhsan (2010:238) yaitu :

“ Berikut tiga tahapan utama dalam proses penyusunan anggaran.

- 1) Penetapan tujuan.
- 2) Implementasi.
- 3) Pengendalian dan evaluasi kinerja.”

Pelaksanaan penyusunan anggaran yang bersifat partisipatif memiliki beberapa keunggulan sebagaimana yang disampaikan Garrison dan Noreen (2000:408) yaitu:

“Sejumlah keunggulan yang biasanya diungkapkan atas anggaran partisipatif ini adalah :

1. Setiap orang pada semua tingkatan organisasi diakui sebagai anggota tim yang pandangan dan penilaiannya dihargai oleh manajemen puncak.
2. Orang yang berkaitan langsung dengan suatu aktivitas mempunyai kedudukan terpenting dalam pembuatan estimasi anggaran. Dengan demikian, estimasi anggaran yang dibuat oleh orang semacam itu cenderung lebih akurat dan andal.
3. Orang lebih cenderung mencapai anggaran yang penyusunannya melibatkan orang tersebut. Sebaliknya, orang kurang terdorong untuk mencapai anggaran yang di drop dari atas.
4. Suatu anggaran partisipatif mempunyai sistem kendalinya sendiri yang unik sehingga jika mereka tidak dapat mencapai anggaran, maka yang harus mereka salahkan adalah diri mereka sendiri. Di sisi lain, jika anggaran di drop dari atas, mereka akan selalu berdalih bahwa anggarannya tidak masuk akal atau tidak realistis untuk diterapkan dan dicapai.”

Selain keunggulan ternyata pelaksanaan anggaran partisipatif juga memiliki kelemahan sehingga ada potensi masalah yang dimungkinkan timbul seperti yang dikemukakan Hansen dan Mowen (2015:440) menyebutkan bahwa:

“ Tiga potensi masalah dalam anggaran partisipatif yaitu :

1. Menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah
2. Membuat Kelonggaran dalam anggaran (sering disebut sebagai menutupi anggaran)
3. Partisipasi semu”.

2.2. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran sebagai suatu model atau pola pikir yang menghubungkan antara variabel-variabel yang disusun berdasarkan teori atau penelitian terdahulu. Kerangka pemikiran digunakan untuk memudahkan dalam perumusan masalah penelitian.

2.2.1. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akurasi Estimasi Anggaran

Anggaran berbasis kinerja merupakan suatu sistem penyusunan anggaran yang menekankan pada hasil dan mengendalikan belanja. Sistem ini menekankan terhadap efektifitas dan efisiensi anggaran yang dialokasikan (Anggarini dan Puranto, 2010:99).

Penyusunan anggaran pemerintah didasarkan kepada prestasi kerja/anggaran berbasis kinerja sehingga dalam menyusun anggaran harus didasarkan pada indikator kinerja, capaian atau target kinerja, analisis standar belanja, standar satuan harga, dan standar pelayanan minimal. (Permendagri 13 tahun 2006).

Performance budget system berorientasi kepada pendayagunaan dana yang tersedia untuk mencapai hasil yang optimal dari kegiatan yang dilaksanakan. Sistem penyusunan anggaran ini tidak hanya didasarkan kepada apa yang dibelanjakan saja, seperti yang terjadi di dalam “tradisional Budget”, tetapi juga didasarkan kepada tujuan– tujuan / rencana-rencana tertentu yang untuk pelaksanaannya perlu disusun atau didukung oleh suatu anggaran biaya yang cukup dan biaya/dana yang dipakai tersebut harus dijalankan secara efektif dan efisien ((Sabeni dan Ghozali, 1988:50).

Lebih lanjut (Sabeni dan Ghozali,1988:51) menyebutkan tolok ukur keberhasilan sistem anggaran ini adalah performance atau prestasi dari tujuan atau hasil anggaran itu dengan menggunakan dana secara efisien.

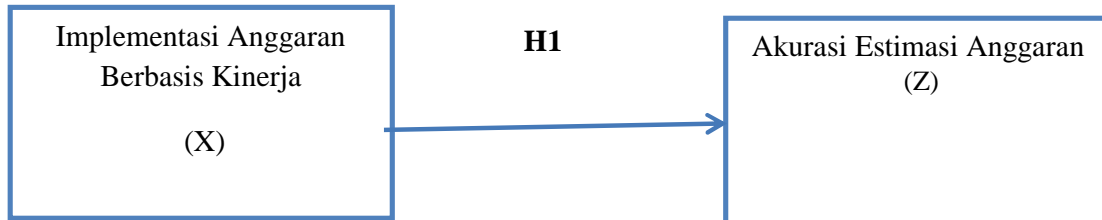
Salah satu keunggulan dari penganggaran performance budgeting menurut Bastian (2010:203) adalah menghindarkan pemborosan, sehingga dengan penerapan anggaran berbasis kinerja ini akan meminimalisir terjadinya senjangan anggaran/*budgetary slack*, karena anggaran berbasis kinerja akan membatasi terjadinya melebihi-lebihkan pemanfaatan sumber daya yang diperlukan yang tidak sesuai dengan kebutuhan yang seharusnya.

Penggunaan pendekatan kinerja dalam penyusunan anggaran dijelaskan Mardiasmo (2009:84) merupakan pendekatan yang disusun untuk mengatasi berbagai kelemahan yang terdapat dalam anggaran tradisional, khususnya kelemahan yang disebabkan oleh tidak adanya tolok ukur yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja dalam pencapaian tujuan dan sasaran pelayanan publik. Anggaran dengan pendekatan kinerja sangat menekankan pada konsep *value for money* dan pengawasan atas kinerja output.

Berbagai kelemahan dalam penganggaran tradisional telah menyebabkan berbagai permasalahan serta tidak maksimalnya dalam pemberian pelayanan terhadap masyarakat. Salah satu kelemahan anggaran tradisional yaitu akan memunculkan *budgetary slack* (Mardiasmo 2009:78), sehingga dengan penerapan anggaran berbasis kinerja diharapkan dapat mengatasi berbagai kelemahan dalam anggaran tradisional diharapkan dapat mengurangi terjadinya *budgetary slack*.

Berdasarkan pendapat-pendapat tersebut, maka hubungan antar kedua variabel itu dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2. 2 Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akurasi Estimasi Anggaran



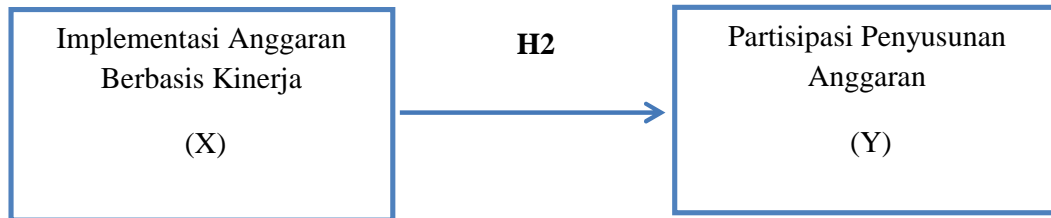
2.2.2. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Partisipasi Penyusunan Anggaran

Penganggaran berbasis kinerja diharapkan dapat merangsang partisipasi dari seluruh stake holder yang terlibat pada suatu unit kerja atau SKPD, sehingga anggaran yang disusun benar – benar berkualitas. Hal ini sesuai dengan yang disampaikan Bastian (2010:203) yang menyebutkan bahwa salah satu keunggulan dari sistem penganggaran *performance budgeting* yaitu merangsang partisipasi dan memotivasi unit kerja melalui proses pengusulan dan penilaian anggaran yang bersifat faktual.

Kualitas didalam realisasi anggaran ditentukan juga oleh partisipasi atau keterlibatan seluruh orang didalam organisasi Kaoru Ishikawa dalam Bastian (2010:234) memberikan pendapat bahwa kualitas membutuhkan keterlibatan organisasi secara total. lebih lanjut menyebutkan keterlibatan organisasi secara total akan menjadi input bagi perbaikan kualitas dan seringkali pihak non spesialis menyediakan saran-saran perbaikan kualitas.

Hubungan antara dua variabel itu dapat digambarkan dalam gambar sebagai berikut:

Gambar 2. 3 Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Partisipasi Penyusunan Anggaran



2.2.3. Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Akurasi Estimasi Anggaran

Partisipasi anggaran mempengaruhi terhadap akurasi estimasi anggaran hal ini dikarenakan manajer atas kekuasanya mengeluarkan kebijakan yang memberikan keleluasaan didalam proses pengelolaan keuangan, hal ini sesuai dengan penjelasan Arfan Ikhsan (2010:240-241) yang menjelaskan bahwa proses partisipasi memberikan kekuasaan para manajer untuk menetapkan isi dari anggaran mereka. Kekuasaan ini bisa digunakan dengan cara yang memiliki konsekuensi bagi organisasi itu. sebagai contoh manajer bisa memasukan '*slack organisasional*' ke dalam anggaran mereka.

Partisipasi dapat berpengaruh positif atau pun negatif hal ini sesuai disampaikan Anthony dan Govindarajan (2012:269) yang menyebutkan hasil dari penyusunan anggaran partisipatif adalah pertukaran informasi yang efektif. Besar anggaran yang telah disetujui merupakan hasil dari keahlian dan pengetahuan pribadi dari pembuat anggaran, yang paling dekat dengan lingkungan produk/pasar. lebih lanjut lagi, pembuat anggaran mempunyai pemahaman yang lebih jelas mengenai pekerjaan mereka melalui interaksi dengan atasan selama fase peninjauan dan persetujuan. Penjelasan ini

menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki keragaman potensi pengaruh terhadap kesenjangan anggaran, pengaruh bisa bersifat positif atau pula bersifat negatif.

Dalam hubungannya *agent* dan *principal* hubungan antara partisipasi dan budget slack dijelaskan bahwa partisipasi menyebabkan *budget slack* karena *agent* tidak ingin menghadapi resiko kegagalan dalam mencapai sasaran anggaran, atau terdapat permainan anggaran (*perilaku disfungsional*) (Darwis, 2012).

Keunggulan anggaran yang bersifat partisipatif sebagaimana yang disampaikan Garrison dan Noreen (2000:408) yaitu Orang yang berkaitan langsung dengan suatu aktivitas mempunyai kedudukan terpenting dalam pembuatan estimasi anggaran. Dengan demikian, estimasi anggaran yang dibuat oleh orang semacam itu cenderung lebih akurat dan andal.

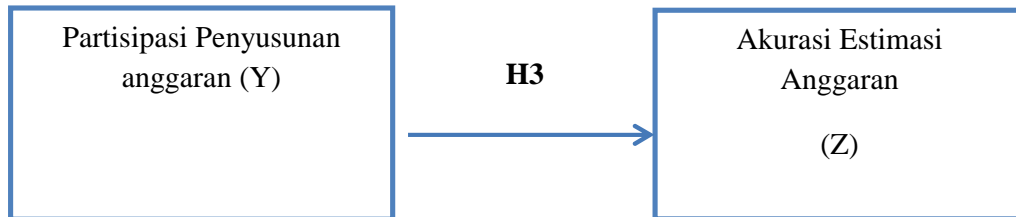
Penelitian terdahulu mengenai hubungan antara partisipasi dan *Budgetary slack* yaitu penelitian Kopel dan Riegler (2014) memberikan kesimpulan bahwa penganggaran partisipatif menginduksi manajer untuk melebih-lebihkan biaya dilaporkan dalam proses *penganggaran (i.e. to build and consume slack)*, penganggaran partisipatif mungkin bermanfaat bagi perusahaan, karena kemungkinan penurunan efeknya pada harga untuk sumber daya input.

Pengaruh negatif dari partisipasi yaitu ketika tingkat partisipasi tinggi maka akan meningkatkan terjadinya kecenderungan melakukan senjangan anggaran (Arfan Ikhsan (2010:240-241) dan pengaruh positif dari partisipasi yaitu ketika tingkat partisipasi tinggi maka anggaran yang disusun merupakan hasil yang rasional sesuai dengan kemampuan dan hasil pemikiran yang dapat dipertanggungjawabkan (Anthony dan Govindarajan, 2012:269).

Hubungan antara dua variabel itu dapat digambarkan dalam gambar sebagai berikut:

Gambar 2. 4 Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Akurasi

Estimasi Anggaran



2.2.4. Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Dan Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Akurasi Estimasi Anggaran

Dalam suatu organisasi publik hubungan antara legislatif dan eksekutif yang merupakan bagian dari agen dan prinsipal ini mengandung suatu bentuk kewenangan, serta hubungan antara Kepala daerah dan SKPD merupakan suatu bentuk pelimpahan kewenangan didalam ruang lingkup pelaksanaan tugas eksekutif. (Moe dalam Halim dan Abdullah,2009).

Dalam proses pelaksanaan kewenangan ini sangat dipengaruhi oleh ketentuan yang mengatur terhadap tata kelola keuangan. Pengaturan konsep pengelolaan keuangan ini yang ditetapkan Dengan penganggaran berbasis kinerja akan sangat mempengaruhi terhadap kualitas penganggaran. Dalam kondisi keterbatasan dalam anggaran penganggaran yang berkualitas tentunya berlandaskan kepada prinsip efektif dan efisien (Anggarini dan Puranto,2010:104).

Disisi lain bahwa pelaksanaan kewenangan merupakan indikator terhadap kinerja dari pelaksana kewenangan itu sehingga kebijakan yang dikeluarkan akan berusaha untuk memaksimalkan penilaian kinerja, walaupun pada faktanya sering kali

bertabrakan dengan landasan efisien dan efektif. Perilaku ini mendorong seorang penerima kewenangan melakukan *budgetary slack* (senjangan anggaran) dengan mencari komposisi anggaran yang mudah untuk dicapai (Halim Dan Abdullah (2009).

Bagusnya perencanaan belanja daerah ditandai dengan rendahnya senjangan anggaran belanja. Senjangan Anggaran/*budgetary slack* memang tidak dapat dihilangkan sama sekali, namun dapat dikurangi. Untuk mengurangi fenomena *budgetary slack* tersebut dapat dilakukan dengan cara meningkatkan partisipasi dalam perencanaan anggaran, meningkatkan peran DPRD dalam pengawasan perencanaan anggaran, meningkatkan koordinasi anggaran oleh Tim Anggaran Pemerintah Daerah, Menguji rencana kerja dan anggaran yang diajukan dengan satuan standar harga, analisis standar belanja, dan pengujian kewajaran komponen belanja (Mahmudi, 2010:81).

Dalam sistem anggaran berbasis kinerja/prestasi kerja, setiap usulan program, kegiatan dan anggaran SKPD dinilai kewajarannya dengan menggunakan Analisa Standar Belanja (ASB). Disamping ASB, evaluasi terhadap kinerja program atau kegiatan yang diusulkan oleh setiap SKPD dapat didasarkan pada tolok ukur kinerja pelayanan dan standar biaya (Anggarini dan Puranto 2010:150).

Penelitian-penelitian *budgetary slack* pada sektor publik diataranya dilakukan dalam penelitian yang dilakukan oleh Yuriah Yuliasuti dan Muhammad Agung Prabowo (2015) dengan judul Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Sekolah (APBS) Terhadap *Budgetary Slack* Dengan Motivasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi Hasil penelitian ini berhasil membuktikan bahwa terdapat pengaruh langsung partisipasi penyusunan APBS terhadap *budgetary slack* adalah positif namun pengaruhnya tidak signifikan, berarti semakin tinggi partisipasi penyusunan APBS mengakibatkan senjangan anggaran

semakin tinggi. Partisipasi individu selama proses penyusunan APBS tidak selalu memberikan pengaruh negatif pada senjangan anggaran rekomendasi dari penelitian ini adalah pemilihan variabel moderating dalam penelitian ini terbatas pada motivasi dan komitmen organisasi (Yuliasuti dan Prabowo, 2015).

Penelitian selanjutnya dilakukan Sinta Mahadewi (2014) dengan judul Pengaruh Partisipasi Penganggaran Pada Senjangan Anggaran Dengan Asimetri Informasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi, mereka akan memiliki kecenderungan untuk menggunakan kelebihan akan pengetahuan yang mereka miliki untuk menciptakan senjangan anggaran. Asimetri informasi terhadap hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh positif. Komitmen organisasi terhadap hubungan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran memiliki pengaruh negatif (Mahadewi,2014).

Hal yang serupa disampaikan Sri Hastuti dan Anik Yuliati (2007) dalam penelitiannya yang berjudul *Organizational Commitment Memperkuat Budget Participation Dengan Budgetary Slack* hasil penelitian ini adalah pertama terdapat pengaruh *budget participation* terhadap *budgetary slack*. kedua, *Organizational commitment* berpengaruh sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara *budget participation* dengan *budgetary slack* rekomendasi dari penelitian ini diharapkan pada peneliti berikutnya memperhatikan variabel-variabel lain yang mempunyai kemungkinan berpengaruh terhadap senjangan anggaran seperti kecukupan anggaran, keketatan standar, gaya kepemimpinan, dan motivasi. Serta menambah jumlah sampel penelitian yang digunakan (Hastuti dan Yuliati, 2007).

Penelitian mengenai anggaran berbasis kinerja dilakukan Annisa Alamri (2014) yang berjudul Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Kinerja

Keuangan Pemerintah Kabupaten Gorontalo Utara. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh penerapan anggaran berbasis kinerja terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah Kabupaten Gorontalo Utara. Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan anggaran berbasis kinerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah Kabupaten Gorontalo Utara (Alamri,2014).

Penelitian mengenai pengaruh anggaran berbasis kinerja terhadap terjadinya senjangan anggaran/*budgetary slack* disampaikan Emine Yilmaza, Gokhan ozerb, Mehmet Gunluk (2014) yang berjudul *Do organizational politics and organizational commitment affect budgetary slack creation in public organizations?*. Hasil penelitian ini menemukan bahwa setelah peluncuran penganggaran berbasis kinerja, pencapaian target yang telah direncanakan, tujuan dan pencapaian anggaran lebih penting bagi keberlanjutan efektifitas manajemen publik. Sebagai hasil dari ini, manajer berusaha untuk membesar-besarkan biaya dan menciptakan *slack anggaran* selama proses perencanaan anggaran dalam rangka menciptakan anggaran lebih mudah dicapai. Yilmaza, Ozerb dan Gunluk (2014).

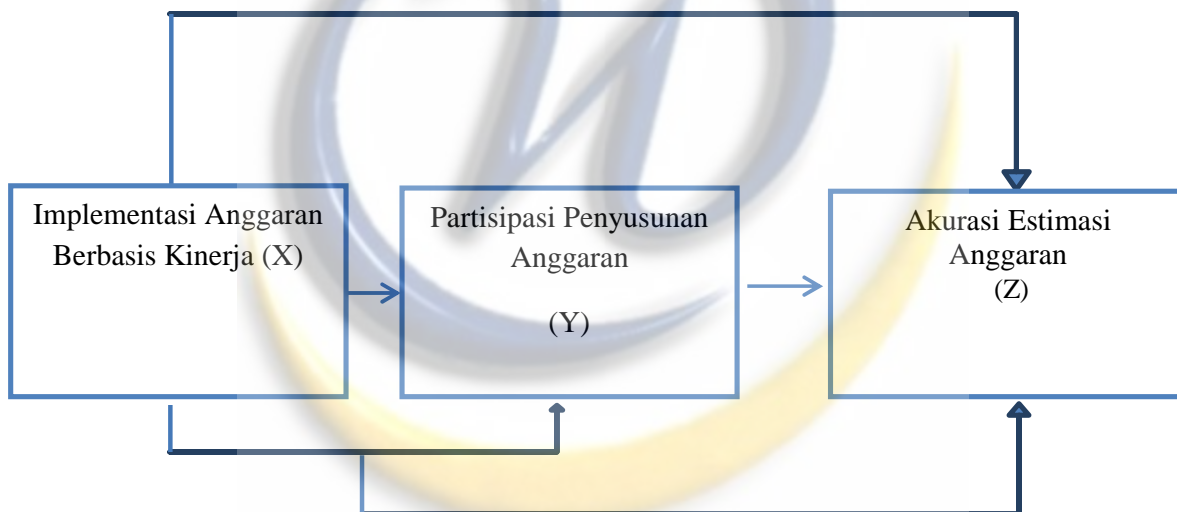
Penelitian selanjutnya dilakukan oleh John H Bradshaw, Cris Hunt, Joanne Hills, and Bhagwan S khanna (2007) yang berjudul “ *Can Budgetary Slack Still Prevail within New Zealand’s New Public Management?*”. Variabel bebas dari penelitian ini adalah *High accruals, Increasing revenue trend, Asset quality, Size of company, Organisational stability, Bonus, compensation plans, Importance on explaining the variance from budget, Budget used as a performance, and accountability measure, Organisational commitment to the budget, Monitoring emphasis, Budget participation* dan variabel terikatnya adalah *potensial for budget slack*. Pada penelitian ini dibahas bahwa *Budget used as a performance* memiliki hubungan positif terhadap *Potensial for*

budget slack, tetapi *Budget participation* memiliki hubungan negatif terhadap *potensial for budget slack*. (Bradshaw, Hunt, Hills, and khanna,2007).

Penerapan anggaran berbasis kinerja secara konsisten akan meningkatkan kualitas anggaran karena gilirannya bahwa anggaran yang disusun didasarkan atas keterlibatan dan masukan semua pihak. sehingga mencerminkan dokumen anggaran yang benar-benar dapat menjawab persoalan masyarakat, lebih lengkapnya penelitian terdahulu disajikan dalam lampiran penelitian ini.

Berdasarkan uraian diatas maka kerangka pemikiran dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 2. 5 Kerangka Pemikiran



2.3. Hipotesis

Berdasarkan teori yang digunakan dan penelitian-penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya, pada sub-bab ini akan dijelaskan mengenai hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini. Terdapat empat hipotesis dalam penelitian ini

H_1 : Ada pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap akurasi estimasi anggaran

H₂ : Ada pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja terhadap partisipasi penyusunan anggaran.

H₃ : Ada pengaruh Partisipasi penyusunan terhadap akurasi estimasi anggaran.

H₄ : Ada pengaruh implementasi anggaran berbasis kinerja dan partisipasi penyusunan anggaran terhadap akurasi estimasi anggaran.

